

Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

XLVI

Promesa de venta. 1.º La promesa de venta no sujeta a condición alguna, sino que ha de surtir efectos por sí misma, estando convenidos el objeto y el precio, está equiparada a la venta efectiva para el impuesto, sin que a ello obste el que se haga referencia a que se otorgue una escritura pública, si esto no se impone como condición, ni que se haya rescindido por no obtener el comprador un préstamo para abonar el precio. 2.º Si la cesación del contrato no es libre en las partes, sino por dificultades legales o materiales para mantenerle, no procede liquidar al rescindirle nuevo contrato de transmisión de bienes.

Caso.—Mediante documento privado de 1929, unos particulares y un Ayuntamiento celebraron un contrato que denominaron compromiso de compraventa, por el cual los primeros se obligaban a vender al segundo ciertas fincas por precio de 400.000 pesetas, que el Ayuntamiento, por acuerdo adoptado en sesión, se obligaba a entregar a los vendedores el día que se otorgase la escritura de compraventa, que sería formalizada tan pronto como éstos últimos tuviesen a su disposición todos los documentos necesarios, una vez formalizada una testamentaría, siendo el plazo máximo para ello el del mes de Febrero de 1930, respetándose el arrendamiento existente de las tierras y percibiendo el importe del arriendo desde la fecha del contrato.

El Liquidador liquida como compraventa ; el Alcalde impugna

esta liquidación alegando que tal contrato fué otorgado a base de que el Instituto Nacional de Previsión le concediera un crédito, y como se lo negó quedó sin efecto aquél, rescindiéndolo o anulando su compromiso el Ayuntamiento, constando que fué demandado éste por los vendedores para otorgar la escritura sin llegar a avernia alguna, y asimismo que el Ayuntamiento estaba en posesión de las fincas por virtud del arriendo; y por último que se otorgó un documento de nulidad o rescisión de la venta y de liquidación del precio por los contratantes.

El Tribunal Central fija la siguiente doctrina:

Según el artículo 41 del Reglamento, el impuesto se exigirá conforme a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le den y prescindiendo de los defectos de fondo o forma.

La cuestión actual es la de la calificación del contrato privado para determinar si es una promesa de venta o venta perfecta. Examinado el contrato privado en relación con el acta de conciliación y con el documento de rescisión, se ve claro que hubo convenio expreso sobre el objeto vendido, precio de la venta, entrega de la cosa vendida, arriendo de la misma y percepción del precio de ésta desde la fecha del mismo y, por lo tanto, es indudable que, a tenor de los artículos 1.441 y 1.450 del Código civil, hubo verdadero contrato de compraventa, ya que por ésta se obliga uno a entregar a otro una cosa por precio cierto y se perfecciona desde el momento en que se conviene en la cosa y en el precio, según dichos artículos, y eso es lo efectuado en este caso.

No obsta a esta calificación el que en el contrato privado se diga que los transmitentes se obligan a vender al Ayuntamiento y éste se obliga a abonar el precio el día en que se otorgue la escritura de compraventa, toda vez que lo estipulado habría de surtir efectos adecuados a la naturaleza de un contrato de compraventa, sin necesidad de realizar ningún otro acto que quedase al arbitrio de los interesados; y si por la virtualidad misma de las estipulaciones acordadas, referentes al precio y a la cosa, el contrato produce los mismos efectos que una compraventa, aunque se le haya denominado promesa de venta, debe ser calificado jurídica y fiscalmente en aquel concepto y no en éste; además, según el artículo 1.451 del Código civil, la promesa de venta habiendo conformi-

dad en la cosa y en el precio, da derecho a los contratantes para reclamar recíprocamente el cumplimiento del contrato, y reconociendo a aquéllos los mismos derechos del comprador y vendedor, es lógico que los contratos de compraventa en que concurren estas circunstancias estén equiparados a la compraventa para los efectos del impuesto. Esta doctrina ha sido aplicada por el Tribunal Central en acuerdos de 26 de Julio de 1927 y 5 de Junio de 1928 (números 127 de 1925-26 y 89 de 1927).

En el contrato referido no se estableció el préstamo para pagar el precio como una condición del contrato mismo, sino que fué un medio posterior de que intentó valerse el Ayuntamiento por su falta de recursos para abonar aquél en cumplimiento de una obligación válidamente contraída, ya que el contrato de compraventa estaba perfeccionado y no se había hecho depender esta perfección de circunstancia alguna; y tampoco se estipuló en el contrato privado la elevación a escritura pública como condición de que dependiera la validez y eficacia de aquél, sino que únicamente el reconocimiento expreso de la facultad que establece el artículo 1.279 del Código civil de compelerse recíprocamente a tal otorgamiento.

No es admisible la alegación de que al tratarse de inmuebles sólo se verifica la transmisión por la escritura pública inscrita en el Registro de la Propiedad, porque a tenor del artículo 48 del Reglamento del impuesto, en las transmisiones onerosas basta el documento privado, y en segundo término, según el artículo 1.278 del Código, los contratos son válidos cualquiera que sea la forma, si en ellos concurren las circunstancias esenciales de consentimiento, objeto y causa; y los preceptos de los artículos 1.279 y 1.280 del mismo, referentes a necesidad de escritura pública en algunos, sólo significa, según las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de Enero, 7 y 10 de Octubre de 1904, que los interesados tienen un medio coercitivo para obligar a los coestipulantes al otorgamiento de la escritura, pero sin que ello afecte a su validez y eficacia. El contrato referido no ha quedado sin efecto por mutuo acuerdo libre de las partes, sino por circunstancias ajenas a la voluntad de éstas, incluso del adquirente, que se encontró en la imposibilidad de abonar el precio convenido por dificultades legales y materiales para obtener la suma destinada al pago del precio. No es procedente aplicar al caso actual el artículo 58, párrafo quinto del Re-

glamento del impuesto, tcda vez que, según el cual, si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procede la devolución del impuesto y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. (Acuerdo del Tribunal Central de 10 de Marzo de 1934.) (Núm. 40 de 1934.)

XLVII

Fusión de Sociedades. El contrato por el que dos Sociedades se funden, supone extinción de una de ellas, que es absorbida por la otra; y si el valor de los bienes que se adjudica es superior a las acciones de la fusionada, que se trata de recoger, es preciso hacer tres liquidaciones: una, por adjudicación para pago de deudas; otra, por disolución social al 0,60, y otra, por el aumento de capital de la Sociedad que subsiste, mediante los bienes aportados por la que se disuelve. La fusión no es meramente una transformación que implique la subsistencia de ambas Sociedades.

Caso.—Constituída una Sociedad Eléctrica llamada E. y otra también eléctrica denominada C., se acordó en Junta general de 18 de Abril de 1932 la fusión de una y otra «por vía de aportación de la segunda a la primera», sin reserva alguna, sobre la base de canjear 16.000 acciones preferentes de C. por otras de E. en proporción de una de ésta (de 1.000 pesetas desembolsadas) por cuatro de C. preferentes por el valor que se les atribuye de 256,54 y los residuos, y asimismo poner en circulación 4.102 acciones de E. para el canje, aprobar el balance de E. de 31 Marzo 1932, inserto en la escritura; C. se había constituido por otra escritura anterior, estando su capital compuesto de 500.000 pesetas de acciones, serie A, liberadas; serie B, originarias, por 4.000.000 de pesetas, y serie C, de 8.000.000, que gozarán de los derechos preferentes en la participación del capital social o al disolverse; el balance aprobado de C. da un activo de 10.772.597,60 pesetas y un pasivo de pesetas 6.671.038,93 y un saldo de 4.101.558,67 pesetas. En Junta general se aprobó la aportación total de C. a E., tomando como base el valor neto de la estimación del activo líquido del expresado apro-

bado balance, habida cuenta que el valor neto no alcanza, ni con mucho, a cubrir el valor de las acciones serie C.; desde 1.^º de Abril de 1932 todas las operaciones de C. se entienden hechas por E. En la nueva escritura se dice que E. se hace cargo del activo y pasivo de C. El liquidador giró dos liquidaciones: una, sobre 8.000.000 de pesetas, al 0,60, por Sociedad, y otra, por adjudicación, al 5 por 100, para pago de deudas. El Tribunal Provincial estimó que la fusión de Sociedades no supone disolución social y sólo es una transformación que debe comprenderse en el párrafo 14 del artículo 19 del Reglamento y ordenó se girase una liquidación por transformación de Sociedad. El Central fija esta doctrina.

Según la escritura liquidada, que los interesados llaman de fusión, la Sociedad E. y la Sociedad C. se fusionaron por vía de aportación total y sin reserva alguna de la segunda a la primera, cesando C. en sus funciones industriales, comerciales y de explotación y haciéndose cargo la Sociedad E. del activo y pasivo de C., según el balance, cerrado en 31 de Marzo de 1932, y aportando la misma Sociedad C. todos los bienes de su propiedad que se relacionan en la escritura y que son los mismos que figuran en el balance, con las obligaciones resultantes del pasivo, quedando C. absorbida por la Sociedad E., la cual subsiste, y seguirá rigiéndose por sus propios Estatutos, reformados, tal como se insertan en la escritura, y estipulándose que todas las operaciones realizadas por C. desde 1.^º de Abril de 1932 se entenderán realizadas por cuenta y a cargo exclusivo de E.; todo lo cual demuestra que al cesar C. en sus actividades mercantiles, en virtud de la fusión operada, y pasar, como consecuencia de tal fusión, a ser propiedad de E. todos los bienes de C. se produjo la disolución de ésta, quedando sólo subsistente E., la cual, según la escritura, es la única que continúa operando en los negocios propios de la misma.

Aun en el supuesto rechazado de que C. no se hubiera disuelto por efecto de la fusión acordada, ello no impediría exigir el impuesto correspondiente a la disolución, según el párrafo 16 del artículo 19 del Reglamento del impuesto, el cual previene que para que la liquidación se practique bastará que exista el acuerdo de poner en liquidación a la Sociedad; y en este caso no puede negarse que C. estaba en liquidación, puesto que ello aparece demo-

trado por los acuerdos de la Junta extraordinaria de accionistas, transcritos en la escritura y en las estipulaciones de la escritura misma, en que reiteradamente se habla de las autorizaciones del Consejo de Administración, en funciones de Comisión liquidadora, para que concurran a la escritura de fusión, realizar el canje de acciones, distribuir el líquido del balance y por certificación de la Comisión liquidadora, según la que se designaron las personas para otorgar esa escritura.

La disolución de Sociedad es acto sujeto al impuesto, según el párrafo quinto del artículo 19 del Reglamento, con el 0,60 del haber social líquido, si se acompaña el balance; y figurando en la escritura que el balance de C. es de 4.101.558,67 pesetas, sobre esa cantidad, o sobre la mayor que proceda, si comprobados los bienes y deducido el valor de las partidas del pasivo resultase mayor haber líquido, ha de girarse la correspondiente liquidación por disolución de C., toda vez que en virtud del canje estipulado los poseedores de las acciones preferentes, serie C, de C., reciben en pago del capital que sus acciones representan, las emitidas a tal fin por E., quedando sin reembolsar las demás acciones y cédulas de C. por no alcanzar el haber líquido social de esta Sociedad a cubrir el importe.

Al aportar C. a E. todos sus bienes y derechos y todas sus obligaciones, hay que reconocer que a los efectos tributarios se originaron dos actos distintos: uno, de aportación de bienes a E. por valor de 4.101.558,67 pesetas, igual, incluidos los residuos, al importe de las 4.102 acciones de 1.000, de E., que ésta puso en circulación y entregó a los accionistas de C. para canjear las acciones preferentes, serie C, de esta última Sociedad, aportación gravada con el 0,60 por 100 de su importe, y que debe producir, según los párrafos primero y 10 del artículo 19 del Reglamento, la correspondiente liquidación, la cual habrá de girarse tomando como base la cantidad expresada o la que resulte de la comprobación de los bienes aportados, si este valor es mayor que el de las acciones aportadas; y el otro acto relativo a los demás bienes que E. recibe para solventar las obligaciones resultantes del pasivo de C. Este pasivo asciende, según el balance, a 6.671.038,93 pesetas, y habiéndose hecho cargo E. de ese pasivo, los bienes sociales que esta Sociedad recibe en cuantía superior al pasivo, los adquiere, no

en concepto de aportación o aumento de capital social, sino para solventar con ellos las deudas de C., puesto que tal obligación contrae al hacerse cargo del pasivo, y este acto constituye una adjudicación de bienes para pago de deudas, que el Reglamento del impuesto declara sujeto al mismo, conforme a sus artículos 9 y 19. Dicha liquidación debe girarse al 5 por 100, como inmuebles, y no como adjudicación temporal de muebles al 1,25 por 100, porque si bien en esos bienes los hay de ambas clases, ha de seguirse, conforme al artículo 47 del Reglamento, el criterio de aplicar el de inmuebles, por no constar con separación los que se adjudican de una y de otra clase.

Este criterio ha inspirado los acuerdos del Tribunal Central de 8 de Enero de 1925 y 20 de Enero de 1933 (números 2 de 1924-25 y 1 de 1932) y sentencia del Supremo de 2 de Abril de 1930, confirmando el acuerdo citado de 8 de Enero de 1925.

En consecuencia, el Tribunal Central declara procede: 1.º Estimar el recurso interpuesto por la Dirección de lo Contencioso contra el fallo del Tribunal Provincial. 2.º Anular la liquidación por transformación de Sociedad ordenada girar por éste. 3.º Confirmar la liquidación girada por adjudicación para pago de deudas al 5 por 100 por el liquidador y anular la otra liquidación girada por él, sustituyéndola por otras dos: una, por disolución social sobre el haber líquido de C., determinado como se ha dicho; y la otra, por el aumento de capital conforme al verdadero valor de los bienes aportados a E. por C. (Acuerdo del Tribunal Central de 19 de Mayo de 1934.) 28 de 1934.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado

ANA ELLERS

Cajera en las oficinas de la Asociación de Registradores de la Propiedad.

Gestor administrativo. Habilitación de Clases pasivas. Presentación de toda clase de instancias en la Dirección general de los Registros y en los demás Centros oficiales. Gestiones en los mismos. Certificaciones de penales, últimas voluntades y demás. Fianzas, jubilaciones, viudedades y orfandades.—San Bernardo, 42, segundo derecha.—Teléfono 13906.