

Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

XLII

Personas jurídicas.—Bienes de propios.—Excepciones.—1.º No es motivo para eximir del impuesto de personas jurídicas el que se hallen determinados bienes exceptuados de la contribución territorial por estar legalmente suprimida esa excepción.—2.º Debe rebajarse, para fijar la base de los bienes de propios, el 20 por 100 del valor de los mismos.

Presentada a liquidación del impuesto de personas jurídicas una lista de bienes que comprendían: 1.º Edificio consistorial y escuelas. 2.º Edificio para albergue de pobres. 3.º Fragua. 4.º Corral del concejo. 5.º Cementerio. 6.º Dehesa Boyal. 7.º Otra dehesa titulada Llanos. 8.º Otra titulada Peralejos. 9.º Eras comunales. Agregadas por el Liquidador las inscripciones intransferibles de propios, se dedujeron, como exceptuadas, antes de liquidar el número 1.º, por estar comprendido en el número 5.º del artículo 261 del Reglamento del impuesto; la dehesa boyal por estar justificado ese carácter y comprendido en la exención del número 3 de ese artículo, y las inscripciones intransferibles por pagarse directamente el impuesto en la Tesorería de Hacienda. El Ayuntamiento reclamó, pretendiendo la exención del corral del concejo, de las eras comunales y del cementerio, por estar exceptuadas de la contribución territorial y alcanzarles la reconocida en el artículo 193 del Reglamento de 20 de Abril de 1911; y deducirse el 20 por 100 de las de Los Llanos y Peralejos por ser bienes de propios.

El Tribunal Central rechaza la primera pretensión y admite la segunda.

La primera exención no puede admitirse porque, si bien fué establecida por la Ley de 29 de Diciembre de 1910 y artículo 193 del Reglamento invocado, fué suprimida por la Ley de 24 de Diciembre de 1912, que no enumera entre las excepciones del impuesto de personas jurídicas las fincas que gocen de ella para la contribución territorial; tampoco está incluida tal exención en el artículo 261 del Reglamento de 1927—aplicable a este caso—y, por lo tanto, han de estimarse sujetos al impuesto conforme al artículo 259 del mismo Reglamento.

De la segunda petición debe ser admitida la deducción del 20 por 100, por cuanto constando en el Registro de la Propiedad y en el Ayuntamiento que al Estado corresponde el 20 por 100 y al Ayuntamiento el 80 por 100 de los bienes de propios, y dispuesto en los artículos 9 y 10 de la Ley de 11 de Julio de 1856 que corresponde al Estado el 20 por 100 y a los Ayuntamientos el 80 por 100 de la venta de esos bienes y en igual proporción las rentas de los mismos, debe deducirse del valor total de los bienes el 20 por 100 al efecto de liquidar el impuesto de personas jurídicas, ya que se trata de gastos y prestaciones a que está obligado el Ayuntamiento propietario de ellos, criterio aplicado ya por el Tribunal Central en acuerdo de 17 de Marzo de 1932 y 27 de Noviembre de 1934 en los expedientes números 218-1-1931; 552-2-1934, y 553-3-1934. (Acuerdo del Tribunal Central de 23 de Abril de 1935.)¹⁵⁴ de 1934.

XLIII

Fianzas. Se halla sujeta al impuesto la constitución y la cancelación de la que, para asegurar las responsabilidades de un agente ferroviario en causa seguida por lesiones y daños, constituyó la Compañía X, a que aquél pertenecía, debiendo abonar multa y demora por el retraso de presentación del documento de constitución.

La Compañía alegó contra la exacción del impuesto que éste, según el artículo 59 del Reglamento, se satisface por el que adquiere los bienes o derechos, sin que entre las excepciones a tal regla figure la constitución o cancelación de fianzas, como la del caso actual, y como en éste no se ha constituido a favor de la Compañía de Ferrocarriles de X tal fianza, sino a disposición del Juzgado de Z para ga-

rantir las responsabilidades del agente a favor del perjudicado, esa fianza no favorece nunca a la Compañía, pues aunque en hipótesis pudiera resultar obligada al pago de las indemnizaciones, no podría imponérsele las costas procesales ; que si la Compañía no hubiera impuesto la fianza que se le exigió, se hubiere trabado sobre sus bienes embargo para cubrir las responsabilidades, el cual se hubiera anotado en el Registro de la Propiedad, y éste no hubiera estado sujeto al impuesto, de donde es lógico inferir que la fianza prestada en sustitución del embargo tampoco lo está ; que no es, en realidad, una fianza a favor de éste se halla exenta, según el apartado 2.^º del arponsable directo o el subsidiario, queda sin efecto el depósito sin acudir a él ; y, finalmente, que los Ferrocarriles son propiedad del Estado, teniendo las Compañías sólo el usufructo, por lo que siendo la fianza a favor de éste se halla exenta, según el apartado 2.^º del artículo 17 del Reglamento.

El Tribunal Central desestima el recurso.

Según el número 10 del artículo 2.^º de la ley del Impuesto y 17 del Reglamento, tributan al 0,60 por 100 la constitución y cancelación de fianzas, cualquiera que sea su objeto, la obligación que garanticen y el documento en que consten, bien sean judiciales, legales o administrativas, incluso las de los funcionarios y contratistas en favor del Estado, exceptuando sólo las de los tutores para su cargo ; la de que se trata en este caso es, jurídicamente, una fianza pignoraticia, como se deduce de la propia naturaleza del acto, ya que con el depósito garantiza la Cónmpañía las responsabilidades que pudieran imponerse a su agente, y evitó a su vez el embargo de sus bienes, estando hasta su devolución surtiendo el efecto propio de toda fianza, o sea cubrir la obligación garantizada ; por lo que era procedente exigir el impuesto por la constitución de la misma, y como no se hizo cuando se constituyó había que hacerlo a su devolución, exigiendo el impuesto por ambos actos y además la multa por haberse presentado el documento fuera de plazo e intereses de demora, según el artículo 214 del Reglamento. La persona obligada a pagar el impuesto era aquella cuya responsabilidad resulta garantizada con la fianza, por ser la favorecida con ella, o sea el agente sometido al procedimiento ; pero como de esas posibles responsabilidades se hacía cargo la Compañía garantizándolas con el depósito constituido por ella, a nombre de la misma procedía

girar, como se giró, la liquidación. La cancelación de fianza es igualmente acto sujeto al impuesto; y siendo la Compañía la que adquiere o recobra los bienes gravados con aquélla, a su nombre debe girarse la liquidación de la cancelación. Las demás alegaciones de la Compañía no son aplicables al caso actual, porque no se ha decretado embargo alguno de bienes y no se pueden aplicar las disposiciones referentes a los embargos; y porque el hecho de que no haya habido ocasión para hacer efectivas sobre los bienes depositados las responsabilidades que garantizaban, no exime del pago del impuesto sobre la fianza, pues ello no quiere decir que ésta no haya surtido efecto desde que se constituyó hasta que se canceló, garantizando, como todas las fianzas, la obligación para que se dió, hagáse o no efectivas las responsabilidades existentes sobre los bienes gravados; las disposiciones que eximen al Estado no son aplicables a las Compañías de ferrocarriles, pues éstas notoriamente no constituyen un organismo del Estado. (Acuerdo del Tribunal Central de 12 de Junio de 1934.) 80 de 1934.

XLIV

Promesa de venta. El contrato por el que una Sociedad arrienda a una Asociación Escolar una finca por el precio y condiciones, y entre ellas la de que la Asociación tiene el derecho de adquirir el predio mientras dure el contrato por el precio que se indica, constituyéndose hipoteca en garantía del precio aplazado «desde ahora para entonces», no es promesa de venta sujeta al impuesto por requerirse en el contrato mismo otro contrato posterior en que se realice la opción de compra.

Caso.—En escritura pública una Sociedad y una Asociación Escolar convinieron en arrendar aquélla a ésta una finca por seis años prorrogables por precio pagado por trimestres anticipados, fijándose la siguiente condición: el arrendatario tiene derecho a adquirir el predio durante el período del contrato por el precio de 1.000.000 de pesetas, pagadero en diez plazos anuales con interés de 6 por 100, constituyéndose hipoteca sobre el inmueble en garantía de ese precio estipulado, intereses y gastos «desde ahora para entonces»; la compradora tendrá derecho a anticipar las cantidades que le parezca a cuenta del precio de la venta; *para la efectividad de ese contrato*

de compraventa, caso de realizarse, la Sociedad propietaria se obliga a otorgar la correspondiente escritura en los treinta días de ser requerida, y si énterin se presenta otro comprador, debe notificarlo a la arrendataria notarialmente, la que puede efectuar la compra dentro de los noventa días, pasados los que sin hacerlo queda rescindido el contrato y sin efecto la promesa de venta; y la arrendadora promete mediante esos pactos entregar la plena posesión de la finca, y para mayor efectividad se constituye, desde luego, para cuando deba empezar en poseedora en nombre de la arrendataria, por medio de la cláusula de constituto expresamente convenido, facultándose a ésta para que se posesione de la finca en caso de venta.

Según el artículo 41 del Reglamento del impuesto de 16 de Julio de 1932, éste debe exigirse conforme a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidado, cualquiera que sea la denominación que las partes le den y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia. Por ello, la cuestión fundamental que aquí se debate es la de precisar la naturaleza de las estipulaciones de la escritura liquidada en cuanto se refiere a los derechos que se reserva la Asociación arrendataria de adquirir el inmueble arrendado.

Del sentido de la escritura se infiere claramente que tal Asociación arrendataria no adquiere de presente obligación alguna de compra la finca arrendada, sino que únicamente se la concede el derecho de adquirirla durante el período de duración del contrato de arrendamiento por el precio y condiciones que se fijan para el caso de realizarse la venta; es decir, que si bien la Sociedad arrendadora se obliga a vender en el caso de que ejercite su derecho la Asociación arrendataria, ésta, en cambio, no contrae por la citada escritura obligación de comprar, ni del pago consiguiente del precio, estableciéndose la forma de abonarlo y la hipoteca de garantía del precio aplazado, solamente para el caso de que llegue a efectuarse la venta, por lo que falta la reciprocidad de obligaciones que sería necesaria para estimar celebrado un contrato de promesa de venta que surtiera efectos adecuados a la naturaleza del de compraventa, a tenor del artículo 1.451 del Código civil. Por ello no puede estimarse transmitida la finca a la Asociación por la sola virtualidad de la escritura liquidada, sino que para ello es indispens-

sable un contrato posterior, con eficacia bastante en derecho para producir la transmisión del dominio, lo cual impide se atribuya al celebrado los efectos del de compraventa.

Negado el carácter de contrato de promesa de venta perfecto al de que se trata, no existe precio especial convenido para la promesa de venta, puesto que el fijado en la escritura es el que había de abonarse en el caso de que se formalice la compraventa; así, como tampoco puede hacerse derivar el carácter oneroso que se atribuye a la supuesta promesa de venta de la cuantía del precio del arrendamiento de la finca, toda vez que no está justificado que tal renta sea excesiva atendiendo a la extensión y condiciones del predio, y porque, aun en caso afirmativo, no podría determinarse con exactitud la parte proporcional de exceso que hubiera de constituir la prestación recíproca de la promesa de venta. La cláusula de constituto por la que, para efectividad de lo convenido, se constituye desde luego para cuando deba empezar a la Asociación en poseedora de la finca por cuya cláusula se dispone adquirida la posesión por la Asociación al facultarla para que tome en posesión por sí misma en caso de otorgarse la venta, no modifica la calificación antedicha, puesto que esa posesión sólo significa, en el caso actual, una situación de hecho en favor del arrendatario mientras llega, si así se conviene, el momento de formalizar la compraventa previo cumplimiento de las obligaciones estipuladas para ese caso.

Según el artículo 23 del Reglamento de 29 de Julio de 1924, cada acto administrativo da lugar a una reclamación separada, por lo que en este recurso no puede tratarse sino la de derechos reales, aunque el interesado haya interpuesto juntamente éste y la de timbre. (Acuerdo del Tribunal Central de 3 de Abril de 1934.)
58 de 1934.

XLV

Fraccionamiento de pago.—1.º No procede otorgarle a quien no lo pide por sí o por medio de otros herederos o apoderados.—2.º Sólo puede otorgarse si no hay metalico o bienes muebles de fácil realización, si se hipotecan los bienes del causante en garantía del pago de las cuotas liquidadas y si el valor de los bienes capitalizados cubren al menos dos veces el valor de las cuo-

tas.—3.º No procede nunca si la liquidación se ha girado al 2 por 100, porque ello no permite girar liquidaciones al 5 por 100 de la base liquidada.

Según el artículo 20 del Reglamento del impuesto, el recurso de alzada o la reclamación económicoadministrativa somete a la autoridad competente, para que decida en cualquier instancia todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por el interesado.

El fraccionamiento del pago, según el Reglamento (artículo 135) y la ley (artículo 18), se solicitará por los interesados que lo deseen, debiendo tratarse de liquidación definitiva y no existir en la porción del heredero metálico o bienes muebles de fácil realización. Solicitado sólo por uno de los herederos sin expresar que lo haga en nombre de los demás, no puede otorgarse a éstos que no lo pidan, sino sólo al que lo ha solicitado, además de no existir metálico o muebles de fácil realización y de quedar hipotecados a favor del Estado los bienes que figuren inscritos en el Registro de la Propiedad a nombre del causante, es indispensable, según el artículo citado, cuando se trate de liquidación definitiva, que los bienes que hayan de quedar hipotecados cubran, deducidas las cargas que los gravan, dos veces al menos el importe de las liquidaciones fraccionadas que se solicitan; por lo que si valorada la casa capitalizando el líquido imponible con que figure en el Registro fiscal, valor que es el que ha de tenerse en cuenta según el Reglamento, no da la participación de la heredera que ha solicitado el fraccionamiento de pago lo suficiente para cubrir la cuota liquidada, no puede otorgarse aquél.

Por último, en ningún caso procede conceder el fraccionamiento si la liquidación se ha girado al 2 por 100, ya que tal tipo no permite, según el artículo 135 aludido, practicar liquidaciones anuales de cantidad igual al 5 por 100 de la base liquidada. (Acuerdo del Tribunal Central de 21 de Mayo de 1935.) 39 de 1935.

GABRIEL MAÑUECO,
Abogado del Estado.