

FISCAL Y ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

1.—*Carácter de tercero de la Administración Pública a efectos fiscales. El Registro Mercantil y la Contribución de Utilidades.*

En 18 de noviembre de 1949, la Sala 3.^a del Tribunal Supremo, bajo la ponencia del Magistrado don Angel Villar y Madrueno, ha dictado una Sentencia que plantea y resuelve un problema de marcado interés fiscal, tanto desde el punto de vista jurídico como por su importancia práctica para las empresas.

Una Sociedad acordó su disolución, otorgando al efecto escritura pública en 24 de febrero de 1933, cuya primera copia fué presentada en la Oficina liquidadora del Impuesto de Derechos reales dentro del plazo reglamentario; pero no se inscribió en el Registro Mercantil hasta 26 de marzo de 1943, esto es, unos diez años más tarde.

La Hacienda giró liquidaciones por Contribución de Utilidades, Tarifa 3.^a (cuota mínima), y, concretamente, en el caso del pleito, por el período comprendido entre 1.^o de enero y 26 de marzo de 1943. Reclamada la liquidación, se mantuvo ésta por el Tribunal Económico-administrativo; mas, entablado recurso, la Sala 3.^a del Tribunal Supremo ha revocado el acuerdo.

Tesis de la Sociedad recurrente: el acuerdo de su disolución, tomado en Junta general, su formalización en escritura pública y la presentación de ésta en la Oficina liquidadora del Impuesto de Derechos reales, es suficiente para excluir la posibilidad de que la Administración gire a la Compañía liquidaciones por cuota mínima de la Contribución de Utilidades.

Tesis de la Administración y del Fiscal: esos actos no pueden producir tal efecto, mientras no se inscriba la disolución en el Registro Mercantil.

Doctrina y fundamentos de la Sentencia:

1) El artículo 26 del Código de Comercio determina que los documentos inscritos sólo producirán efecto legal en perjuicio de tercero desde la fecha de la inscripción, sin que puedan invalidarlos otros anteriores o posteriores no registrados.

2) Ni en los preceptos del Código de Comercio relativos al Registro

Mercantil, ni en el Reglamento de éste del año 1919, ni en las propias leyes de carácter administrativo existe una definición del tercero, aunque en éstas se alude a él expresamente en las leyes desamortizadoras y de expropiación forzosa, y de modo especial en el artículo 150 de la Ley de Aguas de 13 de junio de 1879; por lo que su conceptualización hay que buscarla en la legislación hipotecaria, reguladora del Registro de la Propiedad, «que se fundamenta en su estructuración y doctrina en los mismos principios y sistemática que el Registro Mercantil».

3) En la legislación hipotecaria, tanto en la Ley de 1861 como en la de 1909, se concretó el concepto de tercero, diciendo que se consideraba como tal «aquel que no haya intervenido en el acto o contrato inscrito», conceptualización tan abstracta que motivó múltiples controversias doctrinales y litigiosas, dando ocasión —estas últimas— a que el Tribunal Supremo, en muchas de sus Sentencias (21 abril 1887, 7 noviembre 1911, 6 julio 1945 y 8 mayo 1947...) sentara la doctrina de que para ser amparado el tercero por la fe pública registral, era preciso que no se desconociera la disconformidad entre la realidad de «facto» y la emanante de la inscripción.

4) Haciendo aplicación de tal conceptualización del tercero en el derecho hipotecario y de la interpretación limitativa de la jurisprudencia al Derecho administrativo, procede deducir y definir que la Administración general, en los actos que por imperativo del Código de Comercio hayan de ser sometidos a la inscripción en el Registro Mercantil, tendrá el carácter de tercero cuando no haya intervenido en el acto o contrato inscrito, si bien con la limitación de que no gozará de los beneficios que al tercero se otorgan por la inscripción cuando de modo fehaciente conociese la realidad de «facto» contrapuesta a la emanante de la inscripción.

5) Siendo la Administración del Estado una, aunque varía en sus órganos, como quiera que la escritura de 24 de febrero de 1933 por la que se formalizó el acuerdo de disolución de la Sociedad actora fué presentada en la Oficina Liquidadora del Impuesto de Derechos reales (a cargo precisamente del Cuerpo de Abogados del Estado, que ostentan su doble representación y defensa) en 28 de marzo de 1933, desde tal fecha la Administración, de modo fehaciente, tuvo conocimiento de la disolución, no pudiendo para ello tener eficacia, como momento de efectividad jurídica, el de la inscripción en el Registro Mercantil, verificada en 26 de marzo de 1943, en notoria disparidad con la realidad de «facto» conocida de modo indubitado por uno de sus órganos fiscales y de representación y defensa.

Comentario.

La doctrina del Tribunal Supremo, establecida en ese fallo, es plausible y merecedora de elogio, pues —haciendo aplicación del principio de que para que pueda ampararse el tercero en el Registro es necesaria su buena fe, que significa desconocimiento de la disconformidad entre el Registro y la realidad jurídica, por lo que no puede alegar la condición de tercero el que tuvo conocimiento de la situación jurídica de la cosa adquirida (Sentencias de 6 de julio de 1945 y 8 de mayo 1947)— viene a corregir, o, más bien, a templar el rigor con que la Administración pretende ampararse en su carácter de «tercero» en relación con las inscripciones registrales.

Pero ello supone, claro es (como explícitamente lo declara esa Sentencia), que, en efecto, debe reconocerse tal calidad a la Hacienda pública. Y es en este punto sustancial o de partida en el que, a mi entender, se incurre en una injustificada aplicación extensiva de los preceptos legales que se invocan.

No es de hoy el criterio de la Administración de que no producen efectos fiscales, en perjuicio de la Hacienda, los actos o contratos que, debiendo serlo, no hayan sido inscritos en el Registro Mercantil.

Pueden citarse a este respecto las siguientes Resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central: 15 de marzo de 1927, 25 de junio de 1940, 13 de mayo de 1947, 27 de mayo de 1947, 10 de junio de 1947...

En todas ellas se parte del concepto de que a la Administración, como tercero que es, no pueden perjudicarle los actos o contratos inscribibles en el Registro Mercantil sino desde la fecha de su inscripción.

En la Resolución de 27 de mayo de 1947, después de recordar los artículos 17, 25 y 26 del Código de Comercio, se plantea la cuestión de si la Hacienda pública puede considerarse como revestida del carácter de tercero o si, por el contrario, lo pierde desde el momento en que interviene en el contrato por medio del Notario que autoriza la escritura y remite los datos correspondientes para el Fichero de Utilidades, así como también cuando, por conducto de los organismos competentes, se efectúa la pertinente liquidación de Derechos reales.

Y se argumenta así: Desde el punto de vista jurídico, tercero es toda aquella persona que, no teniendo parte activa en la estipulación de algún acuerdo, tiene que estar y pasar por los que otras personas —partes contratantes— adopten, siempre que los mismos se ajusten a las disposiciones legales vigentes, sin que le sea dable a aquélla emitir su opinión y ejercer su influjo en los acuerdos adoptados por éstas. En su consecuencia, es evidente que la Hacienda pública se halla revestida del carácter de tercero, puesto que, aunque intervenga (?) de una manera pasiva en los contratos efectuados con miras exclusivamente fiscales, lo

hace sin tener intervención ninguna en la redacción de las cláusulas contractuales, de las que se limita a tomar nota (?).

Se advierte que, tanto la Sentencia del Tribunal Supremo como esta Resolución del Tribunal Central, importan del campo hipotecario el concepto de tercero, sin duda porque, como observa el Tribunal Supremo, la legislación reguladora del Registro Mercantil se fundamenta en su estructuración y doctrina en los mismos principios y sistemática que el Registro de la Propiedad.

Afirmación ésta que categóricamente ha rechazado la Dirección general de los Registros. En su Resolución de 21 de marzo de 1947 se lee que, como ya se declaró por dicho Centro directivo en su otra Resolución de 24 de octubre de 1945, no cabe equiparar el Registro Mercantil al de la Propiedad.

El Profesor GARRIGUES, en su «Curso de Derecho Mercantil» (pág. 387 del tomo I, edición de 1936) ya advierte que «nuestro Derecho positivo funda el sistema en un error, que consiste en equiparar los efectos de la inscripción en el Registro Mercantil y en el Registro de la Propiedad. Este error inicial —añade— lleva a transportar al Registro Mercantil las mismas disposiciones del Reglamento hipotecario... Pero entre ambos Registros no hay razón alguna de analogía. Salvo el dato común de ser instrumentos de publicidad, todo son diferencias, que arrancan de la diversidad del objeto de la inscripción, pues mientras en el Registro Mercantil se inscriben personas y hechos, en el Registro de la Propiedad se inscriben cosas y Derechos reales». Y señala después las importantes consecuencias de esta «radical oposición».

El Registro Mercantil es, según dicho autor, un instrumento de publicidad para la vida mercantil, con una finalidad inmediata: la de dar certidumbre a las relaciones de responsabilidad; y otra finalidad mediata: la protección del comerciante o la del tercero.

Más adelante (pág. 395) cuando se ocupa de precisar el concepto de tercero, dice: «Tercero es toda persona distinta de la causante de la inscripción, es decir, la persona a quien perjudica la inscripción y a quien favorece la no inscripción...» Y, al exponer y comentar la Sentencia de 18 de diciembre de 1901, agrega: «Nuestro Tribunal Supremo se abstiene de formular un concepto general de tercero en relación con el principio general de publicidad material contenido en el artículo 26 del Código de Comercio. Se limita a decir quién es tercero cuando se trata de la aplicación concreta de ese principio general de publicidad en los casos de los artículos 24 y 29. El supuesto de este último precepto (poderes no registrados) confirma la inadaptación del concepto de tercero hipotecario a la materia del Registro Mercantil».

Sin que sea necesario adentrarse en el concepto de «tercero mercantil», lo que sí parece evidente, a mi juicio, es que los preceptos legales

reguladores de los efectos de la inscripción y de la no inscripción (los que GARRIGUES llama «aspectos positivos y negativos de la publicidad») no son aplicables para determinar la exigibilidad de las obligaciones fiscales del contribuyente, cuyo nacimiento, medida y extinción no dependen de aquella formalidad —inscripción— o de la omisión de la misma —no inscripción—, sino que vienen determinados *por la realidad* de los hechos que originan, modulan, modifican o extinguen la obligación de contribuir. De tal modo, que, acreditada con arreglo a Derecho la existencia u ocurrencia de esos hechos, a esa realidad probada debe atenerse la Hacienda.

Con referencia concreta a la Contribución de Utilidades, es oportuno recordar que la propia Administración ha acogido la doctrina que propugno.

En el caso decidido por la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 3 de junio de 1947 se trataba de determinar, a efectos de liquidación por la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades, la cuantía del capital de la Empresa; y se discutía si estaba o no desembolsada la totalidad del emitido después de la ampliación acordada por la Sociedad.

Y dice a este respecto la Resolución: «En orden a este punto, debe señalarse que ni el hecho de haberse liquidado como desembolsado el total emitido por Derechos reales es prueba de lo primero, ni lo es de lo segundo el que no conste inscrito el desembolsó en el Registro Mercantil, porque la Ley de Utilidades tiene sustantividad propia y normas específicas, únicamente en defecto de las cuales hay que acudir a otros cuerpos legales, pero a las que hay que atenerse en primer lugar; y todas ellas están orientadas con un sentido objetivo, fundamentando los gravámenes que establecen por la Tarifa 3.^a *sobre la realidad* económica de los hechos debidamente reflejados en contabilidades legalmente llevadas; por lo que si la Inspección, al levantar el acta inicial, no entró a examinar cuál era el capital desembolsado ni hizo ningún pronunciamiento sobre él, y la entidad interesada aporta en primera instancia un certificado haciendo constar que, según sus libros, a fin del ejercicio estaba emitido todo el capital, es necesario precisar este hecho tal como se deduce de la contabilidad de la empresa, que, si ha servido de base para deducir de ella todos los restantes elementos de la liquidación, no puede simultáneamente exceptuarse (total) su validez para determinar este otro».

El otro caso, resuelto por el mismo Tribunal Central en 14 de noviembre de 1947, afectaba a una Sociedad limitada, en cuyos estatutos se fijaba la cuantía de los sueldos de los socios. La Junta general había acordado elevar los sueldos. Y la cuestión discutida fué si dichos sueldos tenían o no el carácter de gastos deducibles, aunque no se había forma-

lizado el acuerdo en escritura pública ni inscrito en el Registro Mercantil.

El Tribunal se pronuncia por la afirmativa: «La falta de una escritura pública debidamente inscrita en el Registro Mercantil en la que conste el aumento de los sueldos que se discute... no es óbice para considerar esos sueldos como gastos deducibles, porque ello no desvirtúa la realidad de los hechos económicos a los que atiende primordialmente la Ley de Utilidades, que posee sustantividad propia; y esa realidad ha sido constatada (textual) por la Inspección al comprobar la contabilidad de la empresa, de la que, sin impugnar su legalidad y exactitud, dedujo la propia acta inicial... Criterio —agrega— que viene siendo sostenido por este Tribunal Central, y últimamente lo ha reiterado en sus acuerdos de 13 de noviembre de 1945 y 22 de enero de 1946».

Nótese que, en uno y otro caso, la aceptación y reconocimiento de los hechos (desembolso del capital y elevación de los sueldos) determinaban consecuencias «perjudiciales» para la Hacienda, por cuanto en el primero, al variar la proporción entre capital y beneficios imponibles, podía disminuir el tipo de imposición (escala progresiva); y en el segundo reducía la cuantía de la base impositiva. A pesar de lo cual, el Tribunal concedió efectos fiscales a esos hechos, sólo porque estaba acreditada su realidad o su existencia.

Esta es, a mi juicio, la doctrina correcta.

El mecanismo de la inscripción, sus efectos y la finalidad perseguida con ella se encaminan a la protección y seguridad de relaciones jurídico-económicas privadas, en la posible colisión, contraposición o concurrencia de intereses de esa naturaleza. La misma expresión de «tercero» lo confirma, como también las palabras «perjuicio» y «beneficio», cuyo verdadero significado no corresponde ciertamente —dicho sea de paso— a los conceptos a los cuales se aplican.

La Hacienda pública no se beneficia ni se perjudica como consecuencia de los efectos de la inscripción y de la no inscripción. Su derecho, y la medida, la cuantía o la extensión del mismo —la percepción del tributo —dependen de realidades jurídicas y económicas. Por lo que, supuesta la cumplida prueba o demostración de la existencia de éstas, es indiferente que se haya observado o no la formalidad de su inscripción, que no tiene otro fin que su *publicidad*. Y aunque claro es que la publicidad proporcionada por la inscripción es la prueba superlativa de la existencia del hecho, no es la única, ni tampoco excluyente.

El capítulo V de nuestro Código Civil (libro IV, título I) sobre la prueba de las obligaciones es válido y aplicable con carácter general, y lo es, por tanto, cuando se trata de obligaciones tributarias o de las que aquéllas dependen. Los artículos 1.216, 1.218, 1.227 del Código Civil, 48 del de Comercio y demás concordantes, deberán ser tenidos en cuenta

para apreciar la realidad de los hechos, según las circunstancias de cada caso.

En resumen: la Sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de noviembre de 1949, representa una acertada limitación al criterio de la Administración Pública de ampararse en su pretendida condición de «tercero» para negarse a reconocer la realidad de determinados hechos jurídico-económicos, que influyen en la exigibilidad o en la cuantía del tributo a percibir, cuando tales hechos no se inscriben en el Registro Mercantil. Pero, en cambio, acepta y recibe la doctrina —que, por lo expuesto, es, a mi entender, equivocada— de que la Hacienda es «tercero» a los efectos del artículo 26 del Código de Comercio.

2.—*La amortización de los valores del activo y la Contribución de Utilidades.*

La Sala 3.^a del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia, que lleva fecha de 27 de enero de 1950, en un pleito en el que ha sido Ponente el Magistrado D. Pío Ballesteros.

Se trataba de la determinación de la base impositiva por la Tarifa 3.^a de la Contribución de Utilidades de una Sociedad Anónima. El punto discutido era la cuantía de la partida que en concepto de amortización de los valores del activo debía reconocerse y computarse como gasto deducible.

La Administración no aceptó la cifra contabilizada por la Empresa; e, independiente del informe emitido por el Inspector del tributo, acordó que por un Ingeniero Industrial, afecto a los Servicios de gestión, se practicara una evaluación de las instalaciones, maquinaria, etc., en lo tocante al demérito real, refiriéndolo a un porcentaje anual determinado, si ello fuera posible. Al llevar a cabo su cometido, el Ingeniero, en vez de apreciar «el estado de las instalaciones», se limitó pura y simplemente a comparar el valor atribuido por la Sociedad a los elementos indicados con el que hubiera resultado aplicando un coeficiente de amortización distinto que el propio Ingeniero conceptuaba más atinado.

El Tribunal Supremo hace en los considerandos de la sentencia un estudio de la legislación y de las disposiciones reglamentarias sobre el régimen de las amortizaciones, a los efectos tributarios expresados; y, como fundamentos esenciales de su fallo, establece los siguientes:

a) Cualquiera que sea la calidad profesional del dictamen emitido por el Ingeniero y el acierto técnico de sus pareceres, no pueden ellos pretender aplicación que sustituya al precepto expreso de la Ley, que en sus redacciones de 19 de octubre de 1920 y de 22 de septiembre de 1922 con-

signan como único requisito —además del de contabilización— el de que las depreciaciones sean efectivas, según más por menor y con plena coincidencia de expresión dicen los textos de la disposición 5.ª, Regla 2.ª, Apartado b), condición 1.ª

b) Si bien el artículo 39 de la Ley de reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940 autorizó al Ministerio de Hacienda para retornar al sistema de coeficientes tasados, es lo cierto que mientras el mismo no establezca y defina los coeficientes, éstos no tienen existencia alguna, no hay posibilidad de aplicarlos, cualquiera que sea la pericia técnica de quien formule parecer sobre los a su entender procedentes y, en definitiva, carece de apoyo legal el reparo que en el expediente de liquidación se ha consignado.

Comentario: La cuestión de las amortizaciones y la determinación de su cuantía, a los efectos de estimarla como gasto deducible, es una de las que da lugar a buen número de reclamaciones.

La legalidad vigente —que es la recordada por el Tribunal Supremo en esta sentencia— exige, para que se comprendan como gastos las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo por depreciación o pérdida de los mismos, que éstas reúnan las dos condiciones siguientes: primera, que sean efectivas; y segunda, que se haga constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad, mediante una cualquiera de las dos fórmulas que señala.

No ofrece problema el segundo de los requisitos apuntados: la contabilización. La discusión se refiere al primero: efectividad de la depreciación o pérdida como base de la amortización y de su cuantía.

¿Qué criterio debe prevalecer?: ¿El del contribuyente o el de la Administración?

Hasta ahora, el Tribunal Central tiene establecida la doctrina de que deben aceptarse las estimaciones del contribuyente, a no ser que se contrapongan a ellas las de la propia Administración, basadas en comprobaciones o informes técnicos.

El Supremo va más allá en esta Sentencia. Declara que, dado el régimen legal vigente en la materia, el asesoramiento técnico obtenido por la Administración no puede aplicarse en sustitución del precepto expreso de la Ley de que las depreciaciones sean efectivas.

En realidad, de los considerandos de la sentencia no se deduce cuál es para el Tribunal Supremo el verdadero significado de ese requisito: *efectividad de las depreciaciones*; aunque, dados los términos de sus razonamientos, parece que tal concepto se identifica con la estimación hecha por el propio contribuyente y reflejada en su contabilidad.

Quizá pudiera desprenderse, poniendo en relación los considerandos de la Sentencia, que lo que el Supremo rechaza es el establecimiento técnico de *coeficientes tasados*; pero que admite, en cambio, como base para determinar cuantitativamente las depreciaciones, la valoración de las ins-

instalaciones, maquinaria, etc. (es decir, de los valores del activo en general), con absoluta independencia de todo régimen de coeficientes; lo que en uno de los considerandos de la sentencia se denomina «el estado de las instalaciones».

Sin desconocer la importancia de la doctrina de este fallo, no estaría plenamente justificado deducir de sus razonamientos que la Administración viene obligada, según la legalidad vigente, a estar y pasar en todo caso por la estimación cuantitativa que el contribuyente haga de la depreciación de los valores del activo, porque entonces quedaría en realidad reducido a un solo requisito los dos que la Ley señala, y entregada al arbitrio o apreciación discrecional del contribuyente la determinación de partida tan importante, que influye en la fijación de la base impositiva.

Cuando la Ley habla de «efectividad» de la depreciación, quiere decir, sin duda, que la depreciación sea real, esto es, económicamente cierta.

Ahora bien, y con ello vuelvo a formular el interrogante inicial: manifestada la discrepancia, ¿cuál es el procedimiento para dirimirla, cuáles los medios probatorios utilizables y a cargo de quién ha de correr la prueba?

De la doctrina mantenida hasta ahora por el Tribunal Económico-administrativo Central, se desprende que la estimación del contribuyente tiene a su favor la presunción *juris tantum* de que corresponde a la realidad; y que el *onus probandi* recae sobre la Administración.

Pero queda sin aclarar qué medios de prueba deban reputarse idóneos para destruir tal presunción.

Y, sobre este punto, entiendo que no hay más solución que estar a las reglas generales sobre los medios de prueba; y que, en vista de los aportados por la Administración y de los que, en su caso, aduzca el contribuyente, debe resolverse la discrepancia, según las circunstancias especiales de cada caso concreto y de la naturaleza de los valores del activo de que se trate.

JOSÉ MARÍA ROVIRA BURGADA.

Letrado Mayor del Consejo de Estado

