

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

LIQUIDACION DE MANDAMIENTO JUDICIAL ORDENANDO PRACTICAR EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD LA ANOTACION PREVENTIVA DE HABER SOLICITADO UN COMERCIANTE EL ESTADO DE SUSPENSION DE PAGOS: NO ESTA EXENTA DEL IMPUESTO DE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS, AUNQUE EN PRINCIPIO LA DECRETE EL JUEZ DE OFICIO, PUES DERIVA DE LA VOLUNTAD DEL SUSPENSO (RESOLUCIÓN DE 10 DE ABRIL DE 1975).

Hechos.—Se presentó en la Abogacía del Estado de Granada mandamiento expedido por el Juzgado de Primera Instancia número 4 de dicha ciudad para que en el Registro de la Propiedad se tomase anotación de haberse presentado en suspensión de pagos el comerciante don Juan E. C., de acuerdo con providencia del Juzgado, a cuya vista se giró liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados con una base de 29.108.887 pesetas (importe de las obligaciones que aparecían en el pasivo del balance presentado por el solicitante de la suspensión de pagos), por el número 36 de la Tarifa, con una deuda tributaria a ingresar en el Tesoro de 358.170 pesetas, incluyendo el recargo y demora por presentación fuera de plazo.

El citado comerciante interpone reclamación económico-administrativa alegando la exención del número 12 del artículo 101, apartado 2.º del Texto Refundido en relación con el artículo 4.º de la Ley de 26 de julio de 1922 de suspensión de pagos.

El Tribunal Provincial de Granada desestimó la reclamación, por lo que el interesado interpone recurso de alzada ante el Tribunal Central, que también lo desestima por la doctrina siguiente:

Doctrina.—«Considerando que el único problema que se ha de resolver en la presente reclamación, hace referencia a la sujeción o no sujeción al pago del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentos, del mandamiento de anotación preventiva en el Registro de la Propiedad correspondiente, de la

solicitud formulada por un comerciante de ser declarado en estado de suspensión de pagos y para que tenga efectos sobre las fincas respecto de las que se toma anotación por ser su titular dominical el mismo comerciante.»

«Considerando que a efectos de resolución de dicha cuestión es de tener en cuenta que el Texto Refundido del I. G. T. P. de 6 de abril de 1967, al regular el tratamiento fiscal de las antiguas anotaciones preventivas a practicar en el Registro de la Propiedad, ha excluido la tributación de las mismas del propio ámbito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales *inter vivos*, trasladando su tributación a la especial modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» y extendiendo el hecho imponible a todo tipo de anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, de cuya amplia definición cabe estimar, en principio, como sujetas al pago, toda clase de anotaciones que, con independencia de la Oficina en que se practiquen, tengan como principal finalidad, según su propia definición expone, prevenir una especial situación jurídica, ámbito de aplicación que permite incluir en el concepto gravable a todas aquellas anotaciones que con la expresada finalidad se practique en cualquier Registro Público, con entera independencia del de la Propiedad, a que habían venido limitadas con anterioridad; y fijando así el hecho imponible, es evidente consecuencia la de sujeción al pago de la anotación preventiva a que hace referencia la reclamación por ordenarse su práctica en un Registro Público, cual es el Registro de la Propiedad.»

«Considerando que tal principio de generalidad en la sujeción al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados de las anotaciones preventivas, tiene, como única limitación, la exención contenida en el apartado 12 del número 2 del artículo 101 del Texto Refundido citado, según el cual gozarán de exención del Impuesto aludido “las anotaciones preventivas cuando no tengan por objeto un derecho o interés valuable susceptible de ser determinado y las que se practiquen de oficio en virtud de precepto legal expreso que así lo ordene”, supuesto, el primero, que carece de valoración —por aplicación— al supuesto debatido en la presente reclamación, no sucediendo lo propio con la forma de practicarse la anotación, que puede engendrar dudas en relación con su posible aplicación para determinar la sujeción o pago del Impuesto o el supuesto contrario, con la consiguiente desestimación, o estimación del recurso.»

«Considerando que a tales efectos y para formular una adecuada conclusión en cuanto al mencionado extremo, se hace preciso aclarar los términos referentes a la forma de practicarse la anotación, cuya exacción fiscal se discute, que, por practicarse sobre inmueble inscrito en el Registro de la Propiedad, ha de estar comprendida necesariamente en el artículo 42 de la Ley Hipotecaria, y, concretamente, en su apartado 10.º, expresivo de las anotaciones ordenadas practicar con arreglo a dicha Ley o a otra cualquiera, cual sucede en este caso con el artículo 4.º de la Ley reguladora de las suspensiones de pagos de 26 de julio de 1922, conforme al que la providencia judicial, teniendo por solicitada la declaración del estado de suspensión de pagos, se anotará en el Registro de la Propiedad donde estén inscritos los bienes del suspenso.»

«Considerando que, si bien en principio, tal clase de anotación al ordenarse su práctica de oficio por el Juzgado llamado a resolver el expediente de la suspensión de pagos en cumplimiento de un precepto legal expreso

(cual es el art. 4.º de la Ley de 26 de julio de 1922), pudiera estimarse comprendida entre las que se declaran exentas en el artículo 101 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, es lo cierto que la razón causal de la anotación deriva, en definitiva, de la voluntad del suspenso—como declara el Tribunal Económico Administrativo Provincial—, al solicitar la declaración de tal estado de suspensión de pagos y, por ello, no puede ser estimada dicha forma de anotación, dado el criterio estricto de interpretación de las disposiciones de exención o bonificación, entre las declaradas exentas, por no llevarse a cabo de oficio por el Juzgado, al no disponerse con tal carácter su expedición en la disposición legal que autoriza u ordena su práctica, ya que deriva, en definitiva, de la voluntad del interesado al iniciar el expediente de suspensión, razones todas que llevan a la conclusión de falta de concurrencia de los supuestos legales necesarios para el otorgamiento de la exención pretendida y consiguiente desestimación de la reclamación.»

«Considerando que la anterior doctrina ha sido pronunciada ya por este Tribunal en su Resolución de 23 de mayo de 1972.»

COMENTARIO.—La tributación de las anotaciones preventivas de solicitud de suspensión de pagos, que patrocina esta resolución, constituye, en nuestra opinión, una especie de ensañamiento fiscal con quien se encuentra al borde de la ruina económica.

El fundamento último de todo impuesto, sea directo o indirecto, es la capacidad económica del sujeto pasivo. Pues bien, ya se nos dirá qué capacidad económica tiene quien carece de liquidez suficiente para estar al corriente de sus obligaciones. Es paradójico que, en esa situación, aparezca el Fisco como un nuevo acreedor contra el suspenso, por el mero hecho de producirse la publicidad registral de su situación inicial de solicitud, publicidad, por cierto, que nada dice en su favor. En ningún aspecto, se modifica lo que acabamos de decir por el hecho de existir suspensión de pagos con una presumible finalidad torcida, pues esto corresponde resolverlo al Juez, y, en cualquier caso, no es misión del Derecho Fiscal sancionar conductas sospechosas, ni mucho menos generalizar supuestos excepcionales.

Ante lo absurdo de liquidar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en estos casos, nos parece más lógico proceder exactamente al contrario de como procede la presente resolución, que sigue los pasos de su antecesora, la Resolución de 23 de mayo de 1972. Claro que, desde el punto de vista del Liquidador de Distrito Hipotecario, no parece prudente que siga un criterio fiscal aislado, mientras los órganos de reclamación no se hagan eco de soluciones análogas a las que pretendemos aquí fomentar.

Comienza la presente resolución señalando la amplitud del hecho imponible en materia de anotaciones preventivas, hasta el punto de que ve como única limitación del citado hecho imponible, la exención del número 12 del artículo 101 del Texto Refundido.

Hace tiempo que mantuvimos posición distinta, allá por el año 1970 en un estudio titulado «Liquidación de anotaciones preventivas» (en esta *Revista*, núm. 480, págs. 1147 y ss.). Allí intentamos combatir declaraciones similares a la de esta resolución, de JUAN ROVIRA TARAZONA y de FRANCISCO FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, que señalaban una gran amplitud del hecho imponible, del que no excluían ninguna anotación preventiva. Renominamos esta posición «teoría monista del asiento registral» y frente a ella expusimos

la «teoría dualista de los elementos acto y asiento» con la consecuencia práctica de que no todas las anotaciones estaban sujetas, a través del argumento extraído del número 2 del artículo 100. Aprovechamos ahora esta ocasión para reafirmarnos en nuestra opinión, aunque hayan pasado nueve años, por lo cual no podemos aceptar que la única limitación del hecho imponible sea el número 12 del artículo 101, cuando existe también la importante limitación del número 2 del artículo 100.

Una vez que la resolución expone este preámbulo preparativo de su posterior recorte del precepto, se encara directamente con el mismo, es decir, con el número 12 del artículo 101. De los dos supuestos de exención que señala, a la resolución sólo le interesa el segundo, pues pasa sobre ascuas el caso de no ser objeto de la anotación, interés valuable susceptible de ser determinado, diciendo que es inaplicable a las anotaciones de solicitud de suspensión de pagos.

En el estudio que acabamos de citar, nosotros dimos mucha importancia a ese supuesto de exención, por lo que recordaremos lo que dijimos entonces: «En este caso (concurso, quiebra y suspensión de pagos) se pueden producir dudas a propósito de su exención, pues en el fondo de una quiebra, concurso o suspensión de pagos, hay intereses económicos valiables. Pero estos intereses no son objeto de estas anotaciones. La anotación tiene aquí por objeto de hacer constar la existencia de un procedimiento o situación especial, que puede afectar a los bienes del deudor. Tal objeto no es valuable. Y es que conviene tener en cuenta que una cosa es que el concurso, quiebra o suspensión de pagos se inicie por deudas claramente valiables en dinero y otra muy distinta es que el objeto de la anotación sea hacer constar la existencia de dichos procedimientos especiales. Porque las deudas no se anotan, ya que son el lado pasivo de un Derecho de crédito. Y, además, estas anotaciones, tal como están reguladas en la legislación hipotecaria, son análogas a las anotaciones de demanda de incapacidad, y en estas últimas hemos visto que no hay duda sobre la declaración de exención.» Citábamos la opinión de LACRUZ, en pro de esta analogía, y decíamos que las anotaciones de demanda de incapacidad están exentas por el número 12 del artículo 101, «pues no sólo no es valuable el objeto de la anotación (que es la acción contenida en la demanda), sino que tampoco puede determinarse el valor del objeto de la acción, que es obtener la incapacidad o limitación de las facultades dispositivas de una persona».

También ahora aprovechamos esta ocasión para añadir algún argumento más en este aspecto. El artículo 104, número 1, apartado e), dice que están obligados al pago del impuesto en las anotaciones, «la persona a cuyo favor se practiquen». La expresión subrayada no es un simple matiz literalista, sino que hace ver ese fundamento del impuesto que recalábamos al principio. Mal se puede decir que una anotación de solicitud de suspensión de pagos se practica *a favor* del suspenso, sino todo lo contrario: es una carga más que añadir a las ya existentes que implica una limitación de sus facultades dispositivas. El suspenso quizá obtenga un beneficio con el expediente de suspensión de pagos si llega a un convenio favorable con los acreedores, pero en cualquier caso la *publicidad registral* de la situación inicial del expediente no se puede decir que constituye un beneficio para el solicitante de la suspensión, sino que es una anotación de interés público y por eso se ordene de oficio por el Juez

conforme al artículo 4.º de la Ley de Suspensión de Pagos. Por tanto, la normativa general del sujeto pasivo no se adapta a la tributación de estas anotaciones.

Además, los que entienden que debe liquidarse la anotación aluden como base liquidable al conjunto del pasivo, es decir, a las deudas. Pero si esto es así hay otro desfase entre el sujeto pasivo y la base liquidable. El pasivo es lo que le perjudica al supuesto contribuyente y, por tanto, si ese es el interés que se garantiza o se publica, mal puede decirse que sea el interés del sujeto pasivo. En todo caso, la situación inicial de la suspensión de pagos no está constituida sólo por el pasivo, sino por un patrimonio que tiene su activo y su pasivo, por lo que no se ve por qué haya que atenerse exclusivamente a este último. La prueba es que la Resolución de 23 de mayo de 1972 admite que exista un límite de la base calculada por el pasivo y ve ese límite en el valor de las fincas sobre las que se practica la anotación. Nosotros lo que vemos es esa contradicción entre el interés que se dice publicado o garantizado (el pasivo) y el sujeto pasivo del impuesto. Todo esto lo que revela es que el supuesto contenido económico de la anotación de solicitud de suspensión de pagos no es tal para el solicitante de la suspensión. El Fisco deberá conformarse con liquidar los posibles actos resultantes de la suspensión de pagos y del convenio, pero nunca ensañarse con el solicitante por el mero hecho de que el Juez ordene, y el Registrador practique, la anotación prevista en el citado artículo 4.º de la Ley de 1922.

Pero vamos a suponer que no es aplicable el primer caso de exención del número 12 del artículo 101 a las anotaciones de solicitud de suspensión de pagos, tal como entiende, sin profundizar, la presente resolución. Aun en ese supuesto, a nosotros no nos cabría ninguna duda de que la anotación estaría exenta aplicando el segundo caso del número 12 del artículo 101.

A la resolución esto, al menos, le plantea algunas dudas iniciales. Dice que «puede engendrar dudas» y más adelante añade: «en principio, tal clase de anotación, al ordenarse su práctica de oficio por el Juzgado llamado a resolver el expediente de la suspensión de pagos en cumplimiento de un precepto legal expreso (cual es el art. 4.º de la Ley de 26 de julio de 1922), pudiera estimarse comprendida entre las que se declararon exentas en el artículo 101 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967».

Ante esta última declaración de la resolución, pensamos que es acertadísima si no fuera porque no es su «última declaración», sino que se expone como frase u oración concesiva («si bien en principio»), para luego a continuación llegar a la criticable solución, cuando tenía en sus manos el criterio acertado que se ha escapado de la resolución, a través de esa oración concesiva, que debería haber sido la oración principal.

Hasta tal punto estimamos acertada esa solución—hipotética desde la perspectiva de la resolución, claro está—que no tenemos ningún inconveniente en rectificar la interpretación que hicimos en el repetido estudio acerca de la expresión «anotaciones que se practiquen de oficio», contenida en el número 12 del artículo 101. Ahora decimos que no cabe hacer la distinción entre anotaciones *decretadas de oficio por el Juez* y anotaciones *practicadas de oficio por el Registrador*, pues a los efectos fiscales del número 12 del artículo 101 lo que importa es que la anotación no sea de las solicitadas por el sujeto pasivo del impuesto «a cuyo favor se prac-

tiquen» (argumento de relación entre el núm. 12 de art. 101 y el apartado e) del núm. 1 del art. 104). Por tanto, no sólo están exentas las que el Registrador practique directamente de oficio, sino también las que practique por orden del Juez, si éste actuó de oficio, como aquí ocurre conforme al artículo 4.º de la Ley de Suspensión de Pagos.

En este aspecto, la frase concesiva de esta resolución sigue ese criterio acertado de considerar comprendido en el número 12 del artículo 101 las anotaciones *decretadas de oficio*. Reconocemos que la distinción que entonces hicimos era muy literalista y no tenía en cuenta el fundamento de la exención.

Pero lo que no podemos admitir de ninguna manera es la última sentencia de esta resolución, que viene a continuación de la oración concesiva, diciendo que «es lo cierto que la razón causal de la anotación deriva, en definitiva, de la voluntad del suspenso al solicitar la declaración de tal estado de suspensión de pagos».

Me causa gran sorpresa este argumento, hasta tal punto que no creo se le hubiera podido ocurrir al más relevante de los *sofistas* griegos. De modo que se llega a la conclusión de que es una anotación solicitada y a voluntad del comerciante que inicia el expediente, aunque éste no haya dicho ni palabra sobre el asunto y haya sido el Juez el que la decretó cumpliendo lo dispuesto en el repetido artículo 4.º de la Ley.

Para comprobar que se trata de un argumento sofístico, exponemos las siguientes consideraciones, que esperamos no sean «sofísticas»:

1.ª Con esa interpretación, el segundo caso del número 12 del artículo 101 del Texto Refundido quedaría en letra muerta, pues en toda anotación «de oficio» siempre podría buscarse una iniciación voluntaria del procedimiento en el que tiene lugar, pues el Juez no inicia «de oficio» los procedimientos en los que se decretan *luego* anotaciones de oficio. Nos parece que esta *reductio ad absurdum*, consistente en dejar un precepto sin contenido, es suficiente para deshacer esa argumentación de la causa próxima y la causa remota.

2.ª En el supuesto de laboratorio, que exponemos a efectos dialécticos, de que el solicitante hubiera manifestado en el escrito inicial que, por su parte, no habría inconveniente en suprimir el trámite de la anotación, alegando, por ejemplo, que carece lógicamente de liquidez, el Juez tendría que hacer caso omiso de esa manifestación, pues el artículo 4.º de la Ley es imperativo. Pero este ejemplo de laboratorio lo que demuestra es que la anotación de solicitud de suspensión de pagos está por encima de la voluntad del suspenso, pues como decíamos antes, protege un interés superior y hasta distinto del interés del solicitante. Por la misma razón, el Registrador no podría admitir la renuncia a la anotación por parte del solicitante, pues se decreta de oficio por el Juez. Esto demuestra una vez más que la voluntad del suspenso no cuenta para nada.

3.ª Con esa distinción de la «razón causal remota» (la voluntad del suspenso) y de la «razón causal próxima» (el Juez en cumplimiento del art. 4.º de la Ley), la resolución confunde los planos del supuesto. No se trata de *un mismo plano* en el que haya una voluntad próxima y otra remota, sino dos voluntades que juegan en *distintos planos*. La voluntad del solicitante se dirige exclusivamente al *aspecto sustantivo final*, que es lo que constituye su *pretensión procesal*: la declaración del estado de suspensión de pagos. Los trámites del procedimiento son automáticos y no

parten de la voluntad del solicitante, sino de la propia Ley y del Juez, que en estos casos tiene abundantes intervenciones «de oficio», sin conexión con ninguna razón causal remota. Una de ellas es la anotación de solicitud de suspensión de pagos decretada «de oficio» conforme al artículo 4.º Otras, por ejemplo, serán las medidas de publicidad que decreta al declarar el estado de suspensión de pagos, medidas de publicidad que según el artículo 8.º de la Ley quedan a su arbitrio, y en las que se ve todavía más claro su carácter «de oficio», pues de él parte exclusivamente la decisión de si procede o no darle la publicidad de la anotación preventiva.

Por último, esta posición que hemos defendido en el comentario viene confirmada por el espíritu que animaba a ciertos sectores de la Administración cuando allá por el año 1974 se planteó la reforma del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales. En un Anteproyecto que circuló por diversos sectores y que fue realizado por un grupo de trabajo de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, se preveía expresamente la exención de las anotaciones de quiebra y suspensión de pagos. Los Registradores que estudiamos ese Anteproyecto—paralizado desde dicho año 1974—vimos acertada esa solución porque era conforme al artículo 101, número 12 del Texto Refundido.

Es de esperar que en futuras decisiones, el Tribunal Central no se deje impresionar por el fantasma económico que hay detrás de la anotación de solicitud de suspensión de pagos y declare la exención de la misma y de las sucesivas que se decreten de oficio en el expediente, sin perjuicio, claro está, de que se liquiden en su día, por el concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, los actos jurídicos resultantes del convenio de acreedores, si es que están sujetos por concreto a dicho Impuesto o al de Actos Jurídicos Documentados.

J. M. G. G.