

## La ficción social en el Impuesto de Derechos reales

*Obligación de presentar al liquidador los documentos en los que se acreditan los contratos asimilados al de Sociedad y los recibos provisionales.*

I. Según el apartado 27 del artículo 19 del R. I. D. R., el contrato de cuentas en participación se considerará como Sociedad, y tributará en tal concepto, sobre la base de la parte de capital en que se hubiere convenido que el comerciante participe de los resultados prósperos o adversos de las operaciones de otros comerciantes.

En dicha norma viene a determinarse el tipo de liquidación y la base liquidable, pero quedan por resolver otros varios problemas, entre ellos el referente a la persona obligada al pago.

Para determinarla no basta la escueta remisión del precepto al decir que «se considerará como Sociedad». Tratándose de Sociedades, la disposición aplicable es la del número 7 del apartado 1.º del artículo 59 del R. I. D. A., que establece que en la constitución de Sociedades satisfarán éstas el impuesto. Y esta norma no puede ser transportada al ámbito del contrato de cuentas en participación. Porque el obligar al pago a la Sociedad se apoya en el hecho de que con este tipo de contrato se crea un ente co-

lectivo con personalidad distinta de la de los socios y con patrimonio autónomo y, precisamente por ello, porque la nueva persona jurídica adquiere unos bienes (apartado 1.º del artículo 59), es por lo que tiene la obligación de satisfacer el impuesto. Pero, tratándose de las cuentas en participación no se produce la creación de una nueva personalidad ni el establecimiento de un nuevo patrimonio. Por tanto, no puede producirse el trasplante de la obligación de pago a nombre de la cuenta en participación que ni tiene personalidad ni patrimonio propios.

Al no poder refugiarnos, para resolver el problema, en las normas de la Sociedad, habremos de acudir a las reglas generales de determinación de las personas obligadas al pago del impuesto en los contratos.

El artículo 59, que las contiene, establece en su apartado 1.º que el impuesto se satisfará, por regla general, por el que adquiera o recobre los bienes o derechos *gravados* o por aquel a cuyo favor se reconozcan, transmitan, declaren o adjudiquen los bienes, *créditos o derechos*...

Esta norma nos pone en la tesitura de desentrañar las varias adquisiciones que se producen en el supuesto de un contrato de cuentas en participación. Por un lado, el gestor *adquiere el capital aportado* por quien se interesa en sus negocios; por otro lado, el participante adquiere un derecho, un tanto borroso, en los negocios del gestor, traducido fundamentalmente en el derecho a participar en los resultados prósperos o adversos de la empresa del último.

Por consiguiente, por consecuencia del contrato, el gestor adquiere el derecho a que se le entregue el capital de la cuenta. Como contrato consensual que es, engendra por bilateralidad obligaciones recíprocas en los contratantes. El gestor se obliga a dar participación en su negocio al otro contratante y a rendirle cuentas justificativas de su gestión. El participante se obliga a entregar un capital. Correlativas a estas obligaciones aparecen los correspondientes créditos de los contratantes. El gestor tiene un derecho de crédito frente al participante para exigirle la entrega del capital y el participante adquiere un derecho, de exigencia más futura, para recabar del gestor una participación en los lucros venideros de la empresa.

Al llegar el momento de la ejecución de este contrato, perfeccionado por el simple cruce de voluntades, el participante entregará al gestor el capital prometido, con lo que el gestor adquiere la propiedad exclusiva del mismo. La entrega—dice GARRIGUES—no se realiza *obligandi causa*, como ocurre en el préstamo mutuo, que por ser un contrato real requiere la tradición efectiva del dinero para constituir o perfeccionar el contrato, sino *solvendi causa*, es decir, como efecto del contrato ya perfecto.

En consecuencia, el juego de las adquisiciones es el siguiente:

a) El gestor adquiere la propiedad del capital aportado por el otro contratante. Por esta adquisición tributará, si, de acuerdo con el apartado 1.º del artículo 59, podemos considerar que ha adquirido un bien *gravado* por el impuesto. Que no se da esta circunstancia nos lo viene a advertir el número 2.º del apartado A del artículo 6.º del R. I. D. R., según el cual gozarán de exención del impuesto las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases o *pago* de servicios personales o *de créditos*. Ya hemos visto anteriormente que la transmisión de la propiedad del capital la hace el aportante a favor del gestor en pago del crédito que éste adquirió en el momento de perfeccionarse el contrato consensual de cuentas en participación. Si el contrato fuese real, como ocurre en el caso del mutuo, la entrega no se haría en pago de un crédito porque para que existiese el crédito a la entrega de dinero se precisaría de la existencia de un contrato consensual, que sería un contrato preparatorio de promesa de préstamos, un *pactum de mutuo dando*.

Pero como la cuenta en participación no es un contrato real, sino consensual, la entrega de capital constituye el pago de un crédito, del crédito que tiene el gestor frente al partícipe para que éste le entregue el capital prometido en el momento del perfeccionamiento del contrato. Encaja, pues, en la exigencia literal del número 2.º del apartado A del artículo 6.º del Reglamento y, por tanto, el dueño del negocio, no deberá pagar el impuesto por haber recibido el dinero que se le entrega en pago de un crédito preexistente. Es un caso similar al del contrato paradigmático de compraventa. El obligado al pago del impuesto es el comprador porque adquiere una cosa corporal, y el vendedor que adquiere a

cambio el dinero, que es la medida del valor de la cosa, no paga el impuesto, porque (art. 6.º) este metálico constituye precio de la adquisición de bienes. Los ejemplos son ilimitados. Cuando se constituye un usufructo, cuando se hipoteca una finca, cuando se arrienda un bien..., paga el impuesto el que adquiere cada uno de estos derechos y está exento el que, en contraprestación de las facultades cedidas, obtiene dinero a cambio.

En esta misma opinión abunda el más ilustre comentarista del Impuesto de Derechos reales, don FEDERICO BAS Y RIVAS, que al comentar el artículo 59 dice: «Para estar obligado al pago del impuesto no basta ser adquirente de bienes; es necesario serlo de bienes o derechos *gravados*. Por eso el metálico, aunque no cabe duda que es un bien como otro cualquiera, está exento en su transmisión cuando actúa en su función económica.»

Este es el derecho constituido. Otra cuestión es la de si es justa esta gravitación del impuesto sobre el comprador con exclusión del vendedor. Nosotros creemos que no. A nuestro entender, lo más equitativo sería repartir la carga tributaria entre comprador y vendedor. Pueden verse en este sentido los razonamientos que exponemos en nuestra *Legislación fiscal*, páginas 307 y siguientes.

b) Debe ser el participante quien satisfaga el impuesto de Derechos reales correspondiente al contrato de cuentas en participación. Porque adquiere un derecho de indudable contenido económico, al que antes nos hemos referido. Y porque es un derecho *gravado*, por cuanto no aparece exceptuado en ningún pasaje del Reglamento y por un argumento de necesaria inclusión. Si, como hemos visto, el gestor está exento por el dinero que adquiere; si, como también hemos demostrado, la cuenta en participación no puede hacerse responsable del pago por cuanto no tiene personalidad independiente y se confunde, por tanto, con el negocio del gestor, lógicamente ha de ser el otro contratante el que haga frente a la presión tributaria, porque si no la norma del artículo 19, apartado 27, sería absurda, ya que hubiese establecido la necesidad de que la cuenta en participación tribute como un contrato de sociedad y habría dejado sin posible solución la determinación del sujeto responsable. Necesariamente, pues, ha de ser

el participante quien subvenga al cumplimiento de la obligación fiscal.

A veces ocurre que la entrega del capital por parte del que se interesa en el negocio ajeno se verifica en el mismo momento de la redacción documental, lo que confiere al contrato una apariencia de real.

Sin embargo, esto no es así y la modalidad de ejecución de las prestaciones de las partes no puede tener energía para desvirtuar la idiosincrasia consensual de esa figura jurídica. A lo sumo, se tratará de una convergencia temporal entre los momentos de la perfección documental y el de la ejecución de la prestación del contratante obligado.

Algo similar ocurre con relativa frecuencia en materia de compraventa, siendo corriente que en la escritura notarial se haga constar un precio de presente confluyendo con la entrega actual de la cosa vendida.

Las circunstancias del cumplimiento simultáneo de las prestaciones de los contratantes en el mismo momento de la autorización documental no trueca a la compraventa en contrato real. Por este simple hecho no puede desnaturalizarse la configuración que el Código imprime a este contrato, estructurado como consensual y productor de obligaciones. Lo dice categóricamente el artículo 1.450 del Código civil, según el cual la venta será obligatoria si el comprador y el vendedor hubiesen convenido en la cosa y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado. Este precepto, aunque se pronuncia por la perfección convencional de la compraventa, deja la puerta abierta para que se puedan entregar la cosa y el precio en el mismo momento de prestarse el consentimiento. Esto constituye una modalidad (la de la compraventa real o manual), posible dentro de la gran libertad pacticia que permite nuestro Derecho positivo en el ámbito de la contratación.

II. Al tratar del estudio fiscal de la comunidad de bienes, es necesario referirse al párrafo 26 del artículo 19 del R. I. D. R. Este párrafo establece lo siguiente:

«El contrato, sean o no mercantiles las Sociedades o personas

que lo celebren...» Al referirse a personas individuales, es mejor hablar de comerciantes que de «personas mercantiles».

«... Por el cual se hagan comunes (ganancias o productos de bienes)...». La expresión «hacerse comunes» implica el nacimiento de una comunidad de bienes. De una comunidad en el derecho de disfrute de los productos de bienes o negocios determinados. Es decir que lo que entra en comunidad no son los bienes fructíferos, o los negocios rentables, sino los productos de ellos, una vez independizados de la cosa fructífera. Los bienes que producen la utilidad pueden mantenerse separados de la comunidad, integrada fundamentalmente por los productos que aquéllos hayan de producir.

«... O deben repartirse en la proporción convenida el todo o parte de las ganancias o utilidades obtenidas por aquéllas o los productos de bienes, empresas o negocios determinados...» No deja de ser chocante la identificación disyuntiva del apartado 26, que venimos comentando. En efecto, este párrafo considera análogos los supuestos de hacerse comunes o deber repartirse unas ganancias o unos productos. A nuestro entender, se trata de dos situaciones radicalmente opuestas. «Lo que se hace común» es porque pasa a formar parte de una comunidad que ha de nacer o que ya está vigente. Lo que debe repartirse hace alusión al momento final de una comunidad de bienes. El reparto viene con la división de la cosa común. Y la división de la cosa común es una de las formas de extinguirse la comunidad de bienes. «Se hacen comunes» las cosas que no quieren repartirse. Por ello si se hacen comunes unos frutos es porque se pretende constituir con ellos un fondo, cuya normal situación no demanda la división del mismo.

Si desde el momento de la celebración del contrato se está pre-  
viendo el reparto de las ganancias aún no obtenidas, claramente se está patentizando que no se quiere abocar a ninguna situación de comunidad.

Cosa distinta sería (lo que no permite la reducción literal del precepto) si la comunidad se constituyese con los bienes fructíferos. Estos podrían pasar a integrar el fondo común, en cuyo supuesto la comunidad no tendría por qué prolongarse a los pro-

ductos, ya que el fin normal de una comunidad de bienes fructíferos, es, indudablemente, el reparto de las ganancias, en la misma proporción en la que se participa en el condominio. Pero, insistimos, no puede el intérprete refugiarse en esta solución conciliadora porque la letra del apartado 26 se lo impide.

«... Se considerará como Sociedad de ganancias...» A la Sociedad de ganancias se refiere el artículo 1.675 del Código civil, que la hace comprender todo lo que adquieren los socios por su industria o trabajo, excluyendo de esta sociedad universal de ganancias los bienes muebles o inmuebles que cada socio posee al tiempo de la celebración del contrato, que continúan siendo de dominio particular, pasando sólo a la Sociedad el usufructo.

La referencia del R. I. D. R. a la Sociedad de ganancias nos confirma en la idea antes defendida de que en la comunidad que venimos estudiando no entran a formar parte los bienes fructíferos, sino únicamente los productos de los mismos. Lo confirma categóricamente el apartado 2.º del artículo 1.675 del Código civil.

«... Liquidable sobre la base del usufructo de los bienes cuyos productos o utilidades de explotación sean objeto de la Sociedad...» Este inciso parece vislumbrar una especie de comunidad en el derecho de usufructo.

«... Pero si se constituye una administración única común de los negocios, empresas o bienes de que se trate, se liquidará como constitución de Sociedad por el valor total de los bienes...»

La frase «administración única común» es equívoca. Bastaría con hablar de administración o de administración común. La reducción actual puede alimentar la duda de si las palabras «administración única» han de entenderse en el sentido de que el órgano administrativo haya de ser una sola persona. No parece ser ésta la inteligencia a que ha llegado el T. E. A. C., que en Reglamento de 20 de abril de 1955 considera que hay administración única cuando por mutuo acuerdo las partes crean un órgano administrativo. Órgano que podrá ser unipersonal o colegiado.

Como el apartado 25 se refiere a la sociedad universal de ganancias, y como, por otra parte, el apartado 26 se refiere a los productos de bienes, empresas o negocios determinados, casi más acertado sería el encuadre del apartado 26 en el grupo de la Sociedad

particular de ganancias a que se refiere el artículo 1.678 del Código civil. La Sociedad universal de ganancias comprende el usufructo de los bienes de todas clases pertenecientes a los socios y no sólo el usufructo de bienes determinados.

III. Intima relación con la exención de los contratos verbales guarda el artículo 103 del R. I. D. R., según el cual todo documento que comprenda acto o contrato referente a cantidad, cosa o derecho valuables, ha de presentarse forzosamente en la oficina liquidadora competente, esté o no sujeto al impuesto o exceptuado del mismo.

El artículo 103 liga la eficacia del impuesto al documento en el que se consigna el acto o contrato referente a cosas valuables. El criterio se refrenda en el artículo 48 del mismo texto legal. Estos artículos y otros varios, que pudiéramos llamar adjetivos fiscales, desnaturalizan un tanto la idiosincrasia del tributo, acercándolo al gravamen por timbre, que funciona inseparable de los documentos en los que se constatan actos jurídicos.

Los primeros artículos del R. I. D. R. se orientan hacia un enfoque substantivo de la materia tributable. El artículo 1.º, el 2.º, el 3.º, 4.º y 5.º, que contienen una especie de «parte general» del impuesto, aluden siempre, para delimitar el área del gravamen, a los actos y contratos. Pero esta claridad inicial, que debiera mantenerse a lo largo de todo el articulado, se enturbia en el artículo 6.º, que en su número 9.º del apartado A, reconoce exención a los contratos verbales.

En su rango adjetivo, el artículo 103, si se observase debidamente, acarrearía una sobrecarga excesiva de trabajo sobre las oficinas liquidadoras. Comienza diciendo que debe presentarse forzosamente todo documento que refleje una operación valorable. Si tenemos en cuenta el amplísimo concepto de documento, en el que se comprende la correspondencia, las letras de cambio, los cheques, los pagarés, los recibos, los resguardos, los vales, los asientos privados..., se comprenderá que el artículo 103 no es susceptible de una aplicación a rajatabla.

¿Es necesario presentar en las oficinas los recibos, vales y documentos análogos? Supongamos un recibo de cantidad expedido



por un vendedor que entregó la cosa vendida y que con la extensión de este documento acredita el cumplimiento de la obligación del comprador.

El acto sujeto al pago del impuesto hubiese sido el contrato de compraventa debidamente documentado, bien en forma pública bien en escrito privado.

Esto lo sostenemos basados en una gran parte en el modo usual de proceder en la práctica y por otro lado acudiendo a ficciones y malabarismos seudojurídicos que calan en la entraña del Derecho real.

El impuesto que estudiamos grava las transmisiones de bienes, y así lo reconoce el artículo 5.º del Reglamento en sus números I y VII, que se ocupan de las traslaciones de dominio de bienes. Pero el dominio no se transmite por el simple contrato de compraventa, sino que precisa de la entrega de la cosa, o, dicho de otra forma, no se adquieren los Derechos reales en el momento de la perfección de los contratos traslativos, sino más bien en la fase de ejecución o cumplimiento de los mismos.

Pero la nitidez de la construcción jurídica española en esta materia se desvanece en cuanto analizamos algunos artículos del R. I. D. R. Así, por ejemplo, el artículo 9.º exceptúa los contratos verbales y, sin embargo, es en ellos en los que se produce generalmente una inmediata transmisión de dominio, pues es muy corriente concluir de una forma simplemente oral las compraventas manuales o directamente traslativas.

El artículo 24, que desarrolla el apartado VII del artículo 5.º, le hace perder claridad, porque ya no se refiere a las traslaciones de dominio de bienes muebles, sino que se refiere a las compraventas de estos bienes, con lo que, en vez de atender a la fase final, engendradora del Derecho real, al acto traslativo de dominio, se ciñe al momento inicial de ese proceso transferidor, que es el de la perfección del contrato de compraventa.

Decíamos hace poco que, en presencia de un recibo, para hallar el acto sujeto, normalmente deberíamos remontarnos hasta el contrato de compraventa a que (*referiere*) digo refiere el artículo 24. Pero si este contrato no se documentó, o bien no es posible hacerse con él, por ocultación de los interesados, habrá que pen-

sar en la exención de los contratos verbales. Es decir, que el contrato en el momento de su perfección estaría exento.

Y es entonces, eliminada la posibilidad de sujetar a tributo el hipotético contrato, cuando hay que encararse directamente con el recibo y examinar su alcance fiscal. La solución aparece pre-juzgada por la jurisprudencia, muy copiosa, surgida al comentar la exención de los contratos verbales, según la cual los recibos de cantidad no hacen perder la exención a los contratos orales.

¿Qué es el recibo? Un recibo no se identifica con la fase de ejecución de un contrato, sino que representa la constancia documental de esa misma ejecución. La ejecución de un contrato de compraventa, por ejemplo, se integra por la entrega de la cosa y por el pago del dinero. El recibo que se extienda para hacer constar la percepción de cualquiera de estas prestaciones es subsiguiente a las mismas, no identificado con ellas, sino acreditador de que las mismas se han producido en el mundo jurídico.

La fase de ejecución de los contratos escapa a la clasificación normal de ellos en consensuales, reales y formales. El cumplimiento de la prestación, normalmente la entrega del objeto debido, implica un algo real. Lo consensual pertenece a una fase antecedente, en la que se perfeccionó el contrato. Sólo tratándose de las obligaciones de no hacer pudiera advertirse la existencia de una prestación de cierto tono consensual, aunque por vía negativa, por lo que más que auténtica prestación consensual negativa, viene a ser obligación personal negativa, con prestación que es una abstención, pues todo lo que implique una conducta positiva acarrea el incumplimiento obligacional.

El cumplimiento de los contratos es normalmente real, sobre todo en el supuesto de las obligaciones de dar. Y también en las de hacer. Porque exigen una conducta exterior y positiva que invade el mundo real.

Prestaciones formales sólo se dan en los limitadísimos casos en que el legislador liga la forma documental a la validez del negocio jurídico, y aun en muchos de esos casos, la observancia de la forma implica algo superpuesto y posterior a la propia fase de ejecución del contrato. Por ejemplo, en la donación de bienes inmuebles, la auténtica prestación viene representada por la en-

trega de la cosa donada, por la dejación que de su derecho hace el propietario donante, pese a que el artificial mecanismo del Código civil haya establecido la doble exigencia de la escritura pública para la validez de estas donaciones y la necesidad, o mejor dicho, la posibilidad de que el otorgamiento de la escritura equivalga o supla a la entrega material del objeto donado mediante el instituto de la llamada tradición instrumental.

¿Cuál es el valor fiscal de los recibos de cantidad o cosa valuable? Juridicamente son documentos privados por no estar intervenidos por un funcionario público competente que haya observado las solemnidades requeridas por la ley. Admitido que se trata de una especie documental, ninguna duda cabe que se refiere a ellos el artículo 103, que tiene un arranque de gran generalidad, refiriéndose literalmente a *todo documento*, comprendiendo, por tanto, a los privados, y entre ellos a los recibos o vales.

Pero para que exista la obligación de presentar es necesario que el documento comprenda *acto* o *contrato* valuable. Para saber, pues, si ha de presentarse un recibo es necesario averiguar si puede reputarse como acto jurídico el que en el escrito (recibo) aparece documentado.

Como quiera que en su esencia, y prescindiendo de desnaturalizaciones reglamentarias, el de los Derechos reales es un impuesto que grava el acto o contrato, habremos de remontarnos hasta el acto jurídico implicado en el recibo. Ya hemos dicho antes que el recibo es expresión de la fase de ejecución de un contrato, de la prestación prometida al perfeccionarse el mismo. En las obligaciones de dar el recibo acredita que se ha verificado la entrega. Por tanto, en definitiva, la cuestión se reduce a averiguar si esa tradición es o no es acto jurídico.

Según una de las definiciones más generalizadas, el acto jurídico supone un hecho humano producido por voluntad consciente y exteriorizada y que produce un efecto jurídico. La prestación, la dación contenida en el recibo, encaja perfectamente en la noción de acto jurídico. En efecto, hay: primero, una actuación humana; segundo, la voluntad consciente; tercero, una exteriorización de esa voluntad, y cuarto, la producción de unos efectos jurídicos cuales son la liberación de los créditos producidos por

el contrato. Los recibos visualizan unas manifestaciones de voluntad que constituyen auténticos actos jurídicos.

Por ello, si entendemos de una forma rigurosamente literal el artículo 103 del Reglamento (y no hay forma de interpretarlo más espiritualmente, dada la sencillez del precepto), los recibos y documentos análogos deberán presentarse forzosamente en las oficinas liquidadoras del impuesto de Derechos reales.

Obligación tan rigurosa necesariamente ha de quedar en letra muerta, porque de cumplirse adecuadamente acarrearía un entorpecimiento inadmisibile en la contratación. Por ello, por lo perturbador de esta disposición, creemos que debiera modificarse esta norma en el sentido de una mayor flexibilidad.

JOSÉ MENÉNDEZ

Registrador de la Propiedad