

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1957.*

LA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA QUE AL AMPLIAR VOLUNTARIAMENTE SU CAPITAL SOCIAL PIERDE, POR MINISTERIO DE LA LEY, SU CONDICIÓN DE «LIMITADA» Y SE CONVIERTE EN ANÓNIMA, ESTÁ SUJETA AL IMPUESTO DE DERECHOS REALES, EN CUANTO AL ACTO ASÍ PRODUCIDO, EN EL CONCEPTO «SOCIEDADES».

*Antecedentes.*—La Sociedad de responsabilidad limitada J. R. acordó, en 1 de abril de 1955, ampliar su capital social de tres a seis millones de pesetas y transformarse en anónima, adoptando al efecto sus estatutos con arreglo a la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951.

Presentada la correspondiente escritura a liquidación del impuesto, la Oficina liquidadora giró a cargo de la nueva entidad J. R., S. A., la oportuna liquidación por el concepto de «Sociedades», núm. 58 de la Tarifa, sobre la base de 6.000.000 pesetas, y no conforme aquélla con semejante calificación, formuló recurso económico-administrativo, apoyando su impugnación en el hecho de que si bien el acuerdo de ampliación de capital pudiera estimarse libre y espontáneamente adoptado por la recurrente, no ocurría lo mismo con la transformación de la Sociedad limitada en anónima, ya que tal hecho se produce, incluso en contra de la volun-

tad de los socios, en obligado acatamiento de los imperativos preceptos de las Leyes que regulan el régimen jurídico de las Sociedades de responsabilidad limitada, con lo cual el acto se convierte en legalmente necesario, y por lo mismo comprendido en la extensión fiscal establecida en la 2.ª disposición transitoria de la vigente Ley sobre Sociedades de responsabilidad limitada, siendo, por consiguiente, errónea la calificación combatida, supuesto que en el caso se dan todas las circunstancias exigidas por la expresada norma para que la exención tributaria sea aplicada.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, fundado en que la aludida norma no puede tener el alcance que se pretende, porque su aplicación se circunscribe a las adopciones de estatutos derivadas de situaciones de hecho existentes en el momento de entrar en vigor aquella norma, no cuando esas situaciones se producen con posterioridad y como consecuencia de un acto voluntario de los interesados, que por ello queda excluido de las exenciones fiscales previstas en aquella norma transitoria. Esta tesis fué confirmada en apelación por el Tribunal Central.

Planteadas la contienda ante la Sala, la demandante pidió la nulidad de la liquidación impugnada, y que se girase otra exclusivamente sobre la base de los tres millones que importaba el aumento de capital, y no sobre el total capital de los seis millones del total patrimonio de la nueva anónima.

La Sala confirmó el acuerdo del Central, y dijo que, efectivamente, las Leyes de 17 de julio de 1951 y 17 de julio de 1953, la primera sobre Sociedades anónimas y la segunda sobre las limitadas, prevén la obligación de adoptar la forma anónima de toda Sociedad cuyo capital exceda de cinco millones de pesetas, y también la necesidad de que las limitadas existentes con capital superior a dicha cantidad en la fecha de la segunda de dichas Leyes, se transformen en anónimas, y prevén también la exención de impuestos para esos actos de novación y sus correspondientes documentos, pero hay que entender que semejante exención no puede referirse más que a las Sociedades que estaban constituidas en el momento de la entrada en vigor de dichas Leyes, y, concretamente en cuanto a las limitadas, que por tener un capital superior a cinco millones de pesetas imperativamente habrían de convertirse en anónimas, cuyo caso, como se ve, es completamente distinto

del que se enjuicia, puesto que la demandante, al publicarse las referidas Leyes, tenía un capital de tres millones de pesetas y estaba fuera de su ámbito, y por añadidura, el acuerdo de transformación y aumento de capital lo toma casi dos años después libremente.

Esto aparte, sigue diciendo la sentencia, de que se llega a idéntica conclusión si se tienen presentes las disposiciones transitorias 3.<sup>a</sup>, 4.<sup>a</sup> y 20.<sup>a</sup> de la aludida Ley de Sociedades anónimas de 17 de julio de 1951; en efecto, según esta última, los actos y documentos necesarios para que las anónimas anteriores a la propia Ley puedan acogerse a ella quedarán exentos de toda clase de gravámenes, y la 3.<sup>a</sup>, en concordancia con la 4.<sup>a</sup>, confirió a las de responsabilidad limitada, con capital superior a cinco millones de pesetas, el derecho de opción, por plazo de tres meses, para reducirlo a tres millones o transformarse en anónimas, bajo pena de quedar disueltas de pleno derecho; de donde la Sala deduce que sería absurdo ejercitar el derecho de exención, como ahora se pretende, varios años después de estar en vigor tales preceptos.

*Comentarios.*—Estimamos completamente correcta y ajustada a derecho la tesis de la sentencia que nos ocupa.

No es discutible que la exención objeto de la contienda se refiera a las Sociedades de responsabilidad limitada, que forzosamente, por ministerio de la Ley, hayan de transformarse o adoptar la forma de anónimas cuando su capital, en el momento de entrar aquélla en vigor, excediese de los cinco millones de pesetas, y, por consiguiente, cuando esa mudanza abedece, como en el caso ocurre, a la simple voluntad y conveniencia de los componentes de la Sociedad, es claro que la exención no puede ser aplicable, puesto que fué prevista para las que en aquel momento se veían obligadas a cambiar de forma.

Pudiera acaso decirse que la transformación de que se trata está impuesta por la Ley y no es completamente voluntaria, puesto que, supuesto el aumento de capital, el cambio de forma es obligado; pero el argumento tiene más fuerza aparente que real si se considera que la libertad del cambio está en el aumento del capital, y que la forma legal es una consecuencia no más de ese libre acto inicial.

En definitiva, pues, la exención no la concedió la Ley sino a aquellas que por imposición de ella, siendo «limitadas», tenían que adoptar la forma de anónimas, y por ello, al aumentar el capital con posterioridad, hasta rebasar los cinco millones de pesetas, dejan de ser limitadas, quedan fuera del privilegio contributivo y caen de lleno, a efectos fiscales, dentro de las previsiones del art. 19 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, y tributan por el acto de «transformación», que ese precepto somete a tributación con la base de liquidación de todo su capital, y no, como en la demanda se pretendió, sobre el aumento del mismo solamente.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 1957.*

ES INTERESANTE ESTA SENTENCIA, PORQUE AFRONTA EL PROBLEMA DE DETERMINAR CUÁNDO UNA TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES HA DE SER CALIFICADA DE «SUMINISTRO», SEGÚN EL CONCEPTO DEL MISMO, DEFINIDO EN EL ART. 25 DEL VIGENTE REGLAMENTO, DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1947, YA QUE ÉSTE, SI BIEN DA EN SU AP. 2) LA DEFINICIÓN GENÉRICA DE «SUMINISTRO», EN EL AP. 1) DEL MISMO ART. 25 LIMITA EL CONCEPTO, COMO LUEGO VEREMOS.

*Antecedentes.*—A través de un documento privado, la entidad B. y E., S. A., y previo concurso, se comprometió a entregar a la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos 80.000 bidones-envases, a razón de 10.000 mensuales, por el precio unitario de 229 pesetas por unidad, y un importe total de 18.240 pesetas, con prestación de una fianza de 912 pesetas.

La Oficina liquidadora estimó que el documento encerraba un contrato de suministro, y lo liquidó como tal; y la concesionaria o contratista impugnó la liquidación, basándose en la inaplicación al caso del ap. 1) del art. 25 del Reglamento, por tratarse de suministro hecho a entidad o corporación que tuviera a su cargo la ejecución de una obra o la prestación de un servicio público, sino a una Compañía privada, como lo es la Compañía Arrendataria del Monopolio de Petróleos. Ello, a juicio de ésta, impide que el acto pueda calificarse de «suministro», con arreglo a dicho ap. 1)

del art. 25, que se refiere exclusivamente a los contratos de suministros de viveres, materiales u otros bienes muebles de cualquier clase que se verifiquen para el Estado, Corporaciones o entidades que tuvieren a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público, cuyo carácter en modo alguno es atribuible al abastecimiento de combustible.

Tanto el Tribunal Provincial como el Central desestimaron la reclamación y entendieron que el mencionado precepto estaba rectamente aplicado, teniendo la CAMPSA la obligación, entre otras, de atender al normal abastecimiento de petróleos para el consumo nacional, por expresa disposición del Real Decreto de 28 de junio de 1927, creador del Monopolio de Petróleos, y demás disposiciones que lo desarrollaron, incluso la vigente Ley de 17 de julio de 1947, con su Reglamento de 20 de mayo de 1949, y teniendo tal abastecimiento como fin inmediato y directo la satisfacción de la necesidad pública de proveerse de dicho carburante líquido, es incuestionable que el servicio fundamental atribuido a la expresada Compañía ha de calificarse de público, como subrogada para ello en los fines y funciones de la Administración general, e incuestionable, por lo mismo, la procedencia de aplicar la norma aludida y la consecuente liquidación que se discute.

La Sala, en su sentencia, abunda en el mismo criterio, y dice que, sin desconocer que no debe confundirse la actividad industrial de la Administración con lo que son servicios públicos en su estricto sentido, en cuanto tienen de común finalidades de carácter general, ya que aquella actividad se refiere a lo económico-comercial, mientras que los servicios públicos tienden a proporcionar o facilitar la utilización o uso de ciertos bienes o servicios en beneficio de la colectividad de una manera regular y continua; pero, siendo ello así, se hace necesario determinar si la definición que la Ley y el Reglamento del Impuesto dan del suministro, más arriba transcrita, se refiere al servicio público en el sentido estricto o más bien a una concepción administrativa, genérica en presencia de bienes públicos.

Esto supuesto, ha de reconocerse que, a los efectos del impuesto de que se trata, es esa última calificación o significación la que los citados preceptos tuvieron en cuenta, como dominados por la finalidad de dar satisfacción a necesidades públicas, característica

esencial del servicio público en general, porque aun cuando el Monopolio de Petróleos está encomendado a una empresa con personalidad propia y abarca—Ley 17 julio 1947—la importación, manipulación industrial, almacenaje, distribución y venta de los combustibles líquidos y sus derivados, importados o producidos en el país, y, por consiguiente, un verdadero campo de actividades industriales, no es menos cierto que su finalidad fundamental e inmediata es la de satisfacer una necesidad de consumo general en servicio del público, cual es la de proveer de petróleo y sus derivados a toda la nación en régimen de exclusiva, con la función accesoria de recaudar los impuestos sobre los productos monopolizados.

A este respecto, añade la sentencia, debe recordarse, como nota coincidente, que el mismo art. 25 establece idéntico tratamiento fiscal tanto a los contratos de suministro de víveres, materiales y muebles para las entidades que tienen a su cargo la prestación de servicios públicos, como a los de abastecimiento de agua, gas, electricidad u otros análogos, cualesquiera que sean las personas que en ellos intervengan y su destino, pero siempre dominados por la finalidad general de satisfacer necesidades públicas.

De todo ello deduce la Sala que el Monopolio de Petróleos, explotado y administrado por la CAMPSA, tiene la significación de servicio público en sentido amplio, y que el acto liquidado comprende los requisitos del ap. 1) del repetido art. 25 del Reglamento y debe ser calificado como suministro.

*Comentarios.*—La forma en que el Reglamento del Impuesto trata fiscalmente el contrato de suministro, da origen a cuestiones como la presente, tratada, según creemos, por primera vez por la Sala.

El actual texto reglamentario ha modificado en este punto el anterior de 1941. Uno y otro definen el concepto «suministro» de la misma manera, diciendo que es aquel «por cuya virtud una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precios o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos muebles o unidades métricas de agua, gas, electricidad u otras cosas que se pesen, midan o cuenten»; pero, dada esa definición, no se saca de ella la consecuencia que parecía indeclinable. Si

el contrato así definido es lo que es, lo será tanto si el adquirente es una persona individual, como si lo es el Estado o una Corporación o entidad cualquiera, y, sin embargo, o es así para el actual Reglamento de 1947, ya que en el ap. 1) del repetido art. 25 ciñe el concepto al caso en que el adquirente lo sea el Estado, o bien esas Corporaciones o entidades cuando tengan «a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público», con la particularidad de que el suministro de agua, luz, fuerza motriz, etcétera, se califica y liquida como tal al 3 por 100, cualquiera que sean las personas adquirentes.

Esa es la realidad reglamentaria fiscal, aunque no se comprenda fácilmente cuál sea la razón de tal distinción.

Dicho esto, y viniendo al caso, la Sala razona perfectamente la adecuación del mismo al texto reglamentario, por cuanto es indudable que la entidad CAMPSA realiza una función o presta un servicio público, como es el de abastecer de carburantes para las necesidades nacionales, en régimen de monopolio que el Estado estableció, velando precisamente por el bien común y al mismo tiempo por su propio interés como tal Estado.

Dicho esto, no será inoportuno añadir que en realidad el pleito que la demandante planteó encierra una cuestión absolutamente bizantina y sin verdadero contenido trascendente, porque al plantearlo debió pensar que si se rechaza la calificación del contrato como suministro propiamente dicho, necesariamente había que encuadrarlo como contrato mixto de obras con suministro, consistente en construir y entregar los miles de envases cuya fabricación es una de sus actividades industriales. Y siendo ello así, al no querer configurar el contrato como suministro, habría encuadrado como transmisión de bienes muebles, porque así lo imponen el mismo art. 25 y el 18, en sus ap. 4), al decir que los contratos mixtos dichos «se liquidarán como compraventas si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos», como ocurre con la entidad demandante, cuya actividad es precisamente la de fabricar envases.

Digamos, por último, que en esta contienda no tiene trascendencia la calificación del acto de una u otra de las dos maneras dichas, a los efectos fiscales de determinar quién sea el adqui-

rente y quién, por lo mismo, el obligado al pago del impuesto, porque con cualquiera de las dos soluciones—suministro o transmisión de bienes muebles—no solamente es idéntico el tipo de liquidación, sino que el obligado al pago es el contratista transmi-tente, o sea la demandante, por expresa imposición del ap. 2) del art. 59 del texto reglamentario, al decir que en los contratos mixtos satisfará el impuesto el contratista, cualquiera que sea la otra parte contratante, incluso cuando se aplique el tipo de las com-praventas.

*Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 1956.*

EN ESTAS DOS RESOLUCIONES SE PLANTEÓ EL TEMA DEL ALCANCE QUE HAYA DE DARSE AL ART. 20 DEL CONCORDATO DE 27 DE AGOSTO DE 1953 ENTRE LA SANTA SEDE Y EL ESTADO ESPAÑOL, RATIFICADO EN 27 DE OCTUBRE SIGUIENTE, EN EL QUE SE ESTABLECIERON CIERTOS BENEFICIOS O EXENCIONES TRIBUTARIAS A FAVOR DE IGLESIAS Y CAPILLAS DESTINADAS AL CULTO, Y DE LOS EDIFICIOS Y LOCALES ANEJOS DESTINADOS A SU SERVICIO O A SEDE DE ASOCIACIONES CATÓLCAS, EL TRIBUNAL, EN ESAS DOS RESOLUCIONES, ENTIENDE QUE, EN TANTO NO SE DICTEN LAS NORMAS CONCRETAS POR EL GOBIERNO PARA LA APLICACIÓN DEL CONCORDATO, NO SE CONSIDERA CAPACITADO PARA RESOLVER, Y ACUERDA ELEVAR EL EXPEDIENTE AL MINISTRO DE HACIENDA, A FIN DE QUE SEA ÉL QUIEN RESUELVA.

*Antecedentes.*—En uno de los casos sometidos al Tribunal Central se trataba de una herencia causada en 9 de noviembre de 1953, vigente, por tanto, el Concordato, en la que se instituía un legado en metálico para misas y se destinaban otros bienes para fundar una capellanía; y en el otro, de la compra de una casa, en 30 de noviembre de 1954, por una Congregación religiosa y cedida el 8 de diciembre siguiente a una Asociación cultural benéficosocial y religiosa, legalmente reconocida por el Ministerio de la Gobernación.

Ambos actos fueron liquidados con aplicación de las disposiciones del Reglamento del Impuesto, sin tener en cuenta otros pre-



ceptos de exención o bonificación, y las liquidaciones recurridas con apoyo en el art. 20 del aludido Convenio, vigente, según los reclamantes, con anterioridad a la fecha de los respectivos actos.

En cuanto al legado para misas y capellanía, se pidió, con fundamento en el citado artículo, que se acordara la exención del caudal relicto y la aplicación del tipo correspondiente a las instituciones benéficas; y en cuanto al caso de la compra de la casa y su cesión a la Congregación religiosa, se invocaba el mismo artículo, en cuanto concede exención a favor de las iglesias y capillas destinadas al culto y de los edificios y locales destinados a su servicio o a sede de Asociaciones católicas.

El Tribunal Provincial rechazó ambas reclamaciones, diciendo que aunque el art. 36 del prenombrado Concordato dispone que entrará en vigor desde el momento de canje de los instrumentos de su ratificación, y que esto tuvo lugar con fecha 27 de octubre de 1953, en él se consigna que el Estado español promulgará, en el plazo de un año, las disposiciones de derecho interno que sean necesarias para su ejecución, y, por tanto, las oficinas administrativas no pueden anticiparse al legislador y aplicar lo concordado en tanto que esas disposiciones no interpreten, definan y precisen las normas concordaticias. Esto, aparte de que el repetido art. 20 se refiere a los casos en que sea la Iglesia la directamente instituida heredera o legataria, cosa que no ocurre con el legado para misas en favor del alma de la testadora; y, aparte también de que, en el caso de la compra de la casa por la Congregación religiosa y subsiguiente cesión de la misma a una Asociación benéfico-social y religiosa, no se hizo mención en la escritura de compra de su proyectada cesión a dicha Asociación, sino que se inscribió en el Registro de la Propiedad a nombre de la Congregación compradora, lo cual quiere decir que el caso está fuera de lo concordado.

Llevado el asunto al Tribunal Central, se alegó ante él que si bien el art. 36 del Concordato previene que el Estado promulgaría las disposiciones de derecho interno necesarias para su ejecución, el hecho de hacerlo a pesar de haber transcurrido con exceso el plazo señalado para ello, prueba que los preceptos invocados y aplicables al caso son tan claros, que el legislador estimó que no eran necesarias normas nuevas que los interpretasen, y fuera de

eso está patente que el beneficio fiscal de que se trata no está establecido sólo para la Iglesia cuando sea instituida directamente heredera o legataria, sino que se refiere a las donaciones, legados y herencias destinadas en general a finalidades del culto o religiosas.

El Tribunal Central entiende que la cuestión fundamental está, como el inferior apunta, en determinar si el Concordato podía ser aplicado a los casos propuestos, concediéndoles la exención prevista en su artículo XX, aun sin haberse dictado las disposiciones de derecho interno a que se refiere su artículo XXXVI; y así plantea da, estima que, supuesto que su decisión «causaría estado en vía gubernativa, pudiendo constituir precedente irrevocable en casos análogos, posiblemente numerosos, se hace necesario, por su índole y trascendencia, la elevación de la competencia al Ministro de Hacienda, como faculta el núm. 8.º del art. 44 del Reglamento de Procedimiento de 28 de junio de 1924».

*Comentarios.*—Digamos, en primer lugar, dando por buena y ortodoxa la tesis del Tribunal Central, que, hasta la fecha en que escribimos—enero de 1958—, ni el Ministerio de Hacienda ha resuelto, que sepamos, la cuestión planteada en los dos casos señalados, ni el Gobierno español ha dictado «las disposiciones de Derecho internacional que sean necesarias para la ejecución de este Concordato», como previene literalmente el número 2 del artículo XXXVI del propio documento.

Notamos, en segundo término, que, dado el texto de las exenciones tributarias contenidas en el artículo XX de dicho Convenio, la función de aplicarlas a los casos concretos, dada su generalidad y carencia de precisión, requieren, sin duda alguna, normas concretas de aplicación para que las Oficinas gestoras sepan a qué atenerse y puedan actuar con unidad de criterio.

No es hora de estudiarlas aquí, dado que lo específico de nuestras disquisiciones no va más allá de lo que al Impuesto de Derechos reales afecta, y de ahí que nos abstengamos de ello; pero si diremos que los cuatro primeros números del mencionado artículo se refieren en general a la «exención de impuestos y contribuciones de índole estatal o local», según dice el primer inciso de su núm. 1, y todos ellos parecen referirse a los bienes que se poseen

y no a su adquisición intervivos por personas o entidades eclesiásticas, de tal manera, que al redactarlos se tuvo presente fundamentalmente cuanto afecta a la contribución territorial, salvo la expresa referencia que los núms. 3.º y 4.º hacen a la exención de las dotaciones de culto y clero y a la de los ingresos procedentes de actividades no industriales obtenidos por las personas o entidades eclesiásticas, que parecen estar dictadas con vistas a la contribución Industrial y a la de Utilidades.

Deducimos esto no solamente de la lectura de esos cuatro números, sino de lo que consigna el núm. 5 del mismo artículo XX, al decir que «las donaciones, legadas o herencias destinados a la construcción de edificios del culto católico o de casas religiosas, o, en general, a finalidades de culto o religiosas, serán equiparados, a todos los efectos tributarios, a aquellos destinados a fines benéficos-docentes».

De todo esto deducimos cómo, efectivamente, las esenciadas disposiciones ofrecen serias dudas de interpretación, y cómo, en este aspecto, aparte del contenido general del Convenio, requiere éste «las disposiciones de derecho interno que sean necesarias para su ejecución», que «el Estado español promulgará», según previene el núm. 2 del citado artículo XXXVI.

Pero es el caso que esta conclusión, aparentemente tan clara, no lo es tanto si se tiene presente lo que el artículo XXXVI preceptúa al decir que «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Concordato».

Ante tal previsión bilateralmente estatuida ¿cómo una de las partes, unilateralmente, por consiguiente, puede decidir por si las evidentes dudas que la aplicación de dicho artículo XX puede presentar?

Recordemos, viniendo a los dos casos debatidos, que se trataba de la compra de una casa para una entidad religiosa y de su inmediata cesión a otra institución benéficosocial, y de un legado para misas en favor del alma y de la función de una capellanía; y eso supuesto, ¿puede el Ministro de Hacienda decidir en qué forma les es aplicable dicho artículo XX en relación con el impuesto que nos

ocupa?; y, lo que es más, ¿puede decidirla el mismo Gobierno español, dado el texto del transcrito texto del artículo XXXVI?

Opinamos resueltamente que, ante la claridad del texto literal y del sentido del transcrito núm. 2 de la XXXVI disposición concordataria, ni el Ministro de Hacienda ni el Gobierno español pueden, por sí, y ante sí, dictar las calendadas disposiciones interpretativas o reglamentarias del núm. 5 del repetido artículo XX.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.