

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1956.

AUNQUE EN DOCUMENTO PRIVADO SE TRANSMITAN A UNA PERSONA LAS ACCIONES DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA Y SE HAGA CONSTAR QUE SE TRANSMITE EL PASIVO DE LA MISMA, INCLUSO CON EXPRESIÓN DE DETERMINADOS CRÉDITOS Y OBLIGACIONES, ELLO NO ENGENDRA EL ACTO FISCAL DE DISOLUCIÓN NI TAMPOCO EL DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO.

Antecedentes.—En documento privado suscrito por doña María del A. y don Isidoro del C., éste vendió a la primera 200 acciones de la serie A) y 7 de la serie B) de la Sociedad Anónima «Cerámica ...», con las siguientes condiciones :

Primera. Don Isidoro hace entrega a la otra compareciente de todas esas acciones, quien retira los títulos representativos de las mismas ; Segunda : doña María, al hacerse cargo de tales efectos mercantiles, se hace también cargo del activo y pasivo de la expresada Sociedad «Cerámica...», así como del activo y pasivo de otra Sociedad titulada «Materiales...» y de cuantas facturas y recibos y gravámenes pudieran presentarse contra tales Sociedades por suministros, servicios, impuestos, etc. ; Tercera : doña María se obliga a satisfacer los vencimientos de ciertas letras de cambio representativas de créditos, por un importe que se concreta y cifra deta-

lladamente ; y Cuarta : doña María satisfará al don Isidoro la cantidad de 636.800 pesetas en el plazo de diez años.

Estos elementos de hecho han de completarse diciendo que la realidad fué que no se transmitió simplemente el dominio de un cierto número de acciones de una Sociedad, sino la totalidad de las de la serie A), que eran de 5.000 pesetas nominales, y siete de las diez que existían de la serie B), y eran de 500 pesetas nominales cada una, o sea que virtualmente la señora adquirente quedó dueña de todas las acciones de la Entidad, con excepción de tres de la serie B), las que al ser de 500 pesetas representaban solamente un valor nominal de 1.500 pesetas.

La A. del E., a la vista del expresado documento privado, practicó una serie de liquidaciones, de las cuales, en definitiva, fueron objeto de discusión la que se giró por disolución de la Sociedad «Cerámica...» y la de adjudicación para pago como consecuencia de esa misma disolución.

Estas dos liquidaciones fueron mantenidas por el Tribunal Central e impugnadas ante la Sala.

En su Sentencia dice ésta que la transmisión de acciones en los términos referidos no constituye causa eficiente de disolución de la Entidad referida ni está prevista en sus estatutos, ni entre las causas que a tal efecto prescribe el Código de Comercio, ni en la especial de la Ley de 17 de julio de 1947, ni le alcanza tampoco la equiparación prevista, a efectos fiscales, en el apartado 13) del art. 19 del Reglamento del Impuesto, en concordancia con el núm. 60 de la Tarifa, pues en modo alguno puede admitirse que integre disolución o adjudicación de bienes o de cantidades por la Sociedad a un socio la transmisión de acciones hecha por un accionista a un tercero, que en nada afecta a la inalterabilidad del capital social, que continúa el mismo, ni a la permanencia de la Sociedad, la cual subsiste tal como se constituyó, en cuanto a objeto y forma.

Por otra parte, sigue diciendo la Sala, la original estipulación de que el adquirente de las acciones se hizo cargo del activo y pasivo, tampoco determina «ipso jure» la disolución de la Sociedad, porque la adjudicación del activo y la asunción del pasivo, cual se verificó, pugna con la realidad jurídica derivada del régimen de las Sociedades Anónimas, en las cuales la acción, como parte alícuota del capital social, no confiere derechos superiores a los de ser socio, o sea, a participar proporcionalmente en los beneficios sociales y en

el capital social al ser liquidada la Sociedad, al voto, a la preferencia en la suscripción de acciones nuevas, etc., pero nunca a adjudicarse el accionista por sí y ante sí la totalidad del activo para luego transmitirlo; y ello aunque se admitiese, al amparo del art. 41 del Reglamento, que tal transmisión del activo social entre el vendedor de las acciones y la compradora fuese fiscalmente liquidable, puesto que siempre resultaría que por ser la Anónima un ente jurídico distinto de la personalidad individual de los socios, la transmisión de acciones no significaría una separación de socio, sino mera sustitución, y los pactos que los accionistas estipulen entre sí en nada vinculan a la Sociedad. Y ello aunque en la mente de los contratantes estuviese la pretendida disolución; de tal manera, en definitiva, que el concepto disolución no pudo nacer civilmente, ni tampoco fiscalmente.

De lo dicho se desprende con claridad, en cuanto al otro acto discutido y relativo a la adjudicación para pago de deudas, o sea del pasivo de la Sociedad, como acto liquidable a tenor del apartado 19) del art. 19 del Reglamento, que tampoco tiene consistencia jurídico-fiscal. Y ello es claro porque es una consecuencia del anterior razonamiento: si no es estimable la disolución de la Sociedad, tampoco puede serlo la adjudicación de su activo para pago del pasivo, ya que este acto es una consecuencia del de disolución, y no puede nacer sin que ésta se produzca.

Comentarios.—La solución dada por la Sala al caso debatido estimamos que es la acertada, porque civilmente no es admisible que una transmisión de las acciones de una Sociedad por un socio a un tercero implique disolución de la misma, incluso aunque se transmita el total de aquéllas, ni lo es tampoco que nazca el concepto de adjudicación para pago de las deudas y cargas sociales en virtud de que los contratantes digan que el adquirente de los títulos se hace cargo del activo y del pasivo de la Sociedad.

Es ello clarísimo ante la acertada consideración que hace la Sala de que el nacimiento de esos actos requiere como premisa inexcusable la disolución de la Entidad, la cual, o sea la muerte del ente jurídico, no se produce por una mera transmisión de acciones, aunque lo sean en su totalidad y a favor de una persona individual. Este problema está hoy fuera de discusión, conforme a la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951. En realidad, y en el

terreno de la doctrina, estaba ya resuelto antes de su vigencia, y así lo había reconocido y sancionado la Dirección de los Registros en su Resolución de 11 de abril de 1945, en la que hace mención de las de 29 de diciembre de 1922, 30 de mayo de 1930 y 9 de marzo de 1944.

Otros puntos de interés jurídico-fiscal latén en el pleito, a los que haremos una simple referencia, ya que ni en la Sentencia ni en la discusión del asunto fueron explanados. Son estos dos: si fué válida civilmente la discutida enajenación de acciones, toda vez que se realizó en documento privado, y por otra parte, si hecha de ese modo, el acto está sujeto al Impuesto de Derechos reales.

A favor de la invalidez milita la razón de que no medió en el contrato la formalidad prevenida para la transmisión de valores en el Decreto de 19 de septiembre de 1936, en la Ley de 23 de febrero de 1940 y Ordenes de 19 de febrero y 19 de junio de 1941, en cuyos textos se previene, bajo pena de nulidad, que la negociación de valores mercantiles e industriales se realice con intervención de Agente de Bolsa, de Corredor de Comercio o de Notario; y a favor de la no sujeción al Impuesto son invocables los arts. 20 y 48 del Reglamento del Impuesto, los cuales, como es sabido, exigen que la transmisión de valores mercantiles e industriales de Sociedades o Corporaciones conste en escritura pública o en documento judicial o administrativo para que el impuesto sea exigible; pero no hacemos más que apuntar ambas cuestiones, no obstante su interés desde el punto de vista del impuesto, porque la Sentencia no consideró necesario ocuparse de ellas en vista de que no fueron objeto de planteamiento.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 1956.

LA MERA EXISTENCIA DE UN LIBRAMIENTO DE PAGO EN LOS CONTRATOS DE SUMINISTRO Y VENTA DE BIENES MUEBLES AL ESTADO Y CORPORACIONES, A LOS QUE SE REFIERE EL APARTADO 4) DEL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO, NO ES BASTANTE PARA QUE EL CONTRATO PIERDA SU CONDICIÓN DE VERBAL Y SU CONSIGUIENTE EXENCIÓN, A TENOR DE LOS NÚMEROS 5.º Y 8.º DEL ART. 6.º DEL MISMO REGLAMENTO.

Antecedentes.—El Instituto Nacional de Estadística adquirió de cierta Sociedad diversas máquinas de calcular por un importe de varios millones de pesetas, y para su pago el Ministerio de Hacienda expidió el correspondiente libramiento, el cual fué objeto de liquidación por el concepto «muebles» a cargo de la Entidad transmitente, la cual, no conforme con tal liquidación, entabló recurso ante el Tribunal Central, fundándose en que el contrato jurídicamente era simplemente una venta de bienes muebles, y como tal, en este caso, no sometida al impuesto, porque si bien el art. 48 del Reglamento, en su apartado 4), previene que «para la exacción del impuesto en los contratos de suministro y de venta de bienes al Estado y Corporaciones o Entidades que tuvieren a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público, bastará que exista cualquier diligencia o actuación escrita aunque sólo sea para hacer efectivo el precio convenido», también es una realidad que el mismo apartado 4) dispone que «lo prevenido en el mismo se extenderá dejando siempre a salvo, cuando proceda, la aplicación de la exención declarada en los núms. 5.º y 8.º del art. 6.º del Reglamento».

A ello añadió la reclamante la doctrina de la Sentencia de 29 de septiembre de 1951 y de la Circular de la Dirección General de lo Contencioso de 3 de agosto de 1950, que dicen: la primera, que las diligencias administrativas por sí solas y sin alguna gestión escrita del contribuyente no constituyen la «manifestación escrita» a que el referido apartado 4) se refiere; y la segunda, que la mecánica del impuesto requiere la existencia de un documento para ser exigible, cuando de actos intervivos se trata, cuyo documento no existió en el caso cuestionado.

El Central no estimó el recurso, y planteado el problema ante la Sala, ésta dice que ha de tomarse como punto de partida lo dispuesto en el núm. 5.º de los arts. 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento del Impuesto, cuando disponen la exención de los contratos verbales «cuando su cumplimiento no requiere que consten por escrito».

Y esta constancia—sigue diciendo—no es necesaria en el contrato cuestionado, porque el art. 63. de la Ley de Contabilidad de 1.º de julio de 1911, que prevenía que «los contratos de cualquier clase que celebre la Administración se formalizarán en escritura pública», no le es aplicable, ya que fué declarado en suspenso por el Decreto-ley de 22 de octubre de 1936, y si bien el vigor de aquélla fué restablecido por la Ley de 20 de diciembre de 1954, es lo cierto que

su art. 64 dice que no será necesaria la formalización de los contratos mediante documento público o privado, cualquiera que fuere su cuantía, cuando se refieran a adquisiciones directas de artículos y materiales o efectos que se realicen en establecimientos o sitios públicos de venta; de lo cual deduce la Sala que no era obligada la formalización por escrito del contrato debatido; o sea, que desde ese punto de vista no existía motivo para negarle la exención.

Pero, descartado ese aspecto, queda el consistente en determinar si la existencia del libramiento, expedido por el Ministerio y que sirvió de base a la liquidación, llena la exigencia del citado apartado 4) del art. 48 del Reglamento, al estimar que «cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido», es suficiente para que el impuesto sea exigible.

La Sentencia que venimos analizando se pronuncia por la negativa y dice que tal previsión reglamentaria no puede ser aplicable a un libramiento de pago, puesto que éste no es otra cosa que la formalización y efectividad del ingreso y del pago, y no diligencia encaminada a hacerlo efectivo, propulsada por el particular interesado.

Esta tesis fué sentada, creemos que por primera vez, en la Sentencia de 29 de mayo de 1951, cuando dijo que las diligencias o actuaciones administrativas no constituyen por sí mismas la manifestación escrita, si no consta, además, alguna gestión escrita del contribuyente.

En definitiva, pues, se declaró la exención del contrato como verbal, pero la Sala no deja de apuntar, o al menos de dejar entender, que tiene que causar no poca extrañeza que una adquisición de máquinas de tan respetable cuantía—más de tres millones y medio de pesetas—pudiera ser realizada sin que a ella precedieran comunicaciones escritas entre la Administración y la Casa proveedora, así como entre los proponentes de la compra y la Autoridad administrativa que la acordó. Parece claro que semejante adquisición tuvo necesariamente que dejar rastro escrito en el Negociado o Negociados correspondientes.

Como único comentario diremos simplemente por nuestra parte que no parece que estuviera fuera de razón que la Sala hubiera recabado, para mejor proveer y esclarecer tan importante extremo como el referido, los antecedentes del asunto, sin duda obrantes en el Ministerio, ya que su no existencia implicaría el nacimiento de

un contrato tan importante como el aludido, algo así como a manera de generación espontánea.

Sentencia de 15 de marzo de 1956.

ESTA SENTENCIA EXAMINA LA DIFERENCIA ENTRE LA SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA PROPIAMENTE DICHA Y LA INSTITUCIÓN DE SUCESOR DIRECTO CONDICIONAL, CON LA CONSECUENCIA FISCAL DE FIJAR LA TARIFA ENTRE ASCENDIENTES Y DESCENDIENTES DE PRIMER GRADO Y NO LA DE COLATERALES QUE CORRESPONDERÍA, DADO EL PARENTESCO ENTRE EL HEREDERO DEL SUCESOR CONDICIONAL Y LA CAUSANTE DE ÉSTE.

Antecedentes.—La augusta señora E. de los F. estableció en el testamento bajo el que falleció, entre otras cláusulas, la que decía: «Instituye y nombra por único y universal heredero de todos los bienes que ahora le pertenecen, o que en lo sucesivo le pertenezcan en España, a su sobrino el Conde de M., siempre que sobreviva a la augusta señora otorgante y además tenga, cuando fallezca, descendientes que le sucedan; pero esto no será obstáculo para que, mientras viva, pueda su citado sobrino, por sí solo y sin el consentimiento de ninguna otra persona ni autorización de clase alguna, cambiar la forma y sustituir los bienes heredados con otros que adquiriera, a cuyo fin podrá disponer libremente por actos intervivos de todos los referidos bienes como si fuera heredero sin condición, y también podrá disponer de ellos por actos «mortis causa», pero esto sólo para el caso de dejar sucesión directa. En el caso de que su citado sobrino fallezca antes de la augusta señora otorgante, y también en el caso de, sobreviviéndola, falleciese sin dejar descendientes (pues si los dejase, éstos heredarán en todo caso los bienes) —así dice entre paréntesis—, instituye por heredera de todos los bienes a su sobrina... en la misma forma y con las mismas condiciones que el Conde de M.».

A continuación siguen otras previsiones para el caso de que esta última no llegue a heredar.

En los referidos bienes fué, efectivamente, heredero el Conde de M., y se incluyeron en su testamentaria, junto con otros bienes de su exclusivo patrimonio, naciendo así, al ser practicada la liqui-

dación del Impuesto de Derechos reales de la herencia a favor de su único hijo y heredero, el Duque de P., el problema jurídico-fiscal consistente en determinar si los bienes procedentes de la augusta señora han de considerarse transmitidos en concepto de transmisión fideicomisaria—tesis sostenida por la Administración—, o más bien por sucesión directa condicional—tesis de la parte recurrente—; y, consiguientemente, si los adquirió el Duque de P. de la mencionada señora como fideicomisario, a través de su padre, el Conde de M., en calidad de fiduciario, o de éste directamente como heredero suyo, con la ineludible consecuencia de tributar en el primer caso como colateral y en el segundo como descendiente de primer grado.

Sentados estos concretos antecedentes de hecho, la Sentencia que examinamos empieza por establecer como punto de partida de sus ulteriores razonamientos, que tanto en la sustitución fideicomisaria como en el fideicomiso de residuo es indispensable la existencia de llamamientos sucesivos junto con la obligación categórica, impuesta por el testador al primeramente llamado, de conservar y de restituir los bienes de la herencia o parte de ellos al segundo, de tal manera que si se impone la obligación de conservar y no la de restituir, aquellas dos figuras no surgen a la vida jurídica, carecen de realidad y el primer llamado puede libremente disponer, por causa de muerte, de los bienes conservados.

Partiendo de esta premisa, sigue diciendo la Sala que para determinar si el Duque de P. es heredero fideicomisario de la augusta dama, o heredero directo de su padre, el Conde de M., es necesario examinar, siguiendo el criterio interpretativo ordenado en el artículo 675 del Código civil, el sentido literal y el contenido de la transcrita cláusula testamentaria en sus diferentes párrafos, así como su conjunto armónico para llegar así a la verdadera intención de la testadora. Y en este camino se ve, desde luego, que al hacer ésta el primer llamamiento, instituye heredero universal de todos sus bienes a su sobrino el Conde de M., siempre que le sobreviva y que al fallecer deje descendientes que, a su vez, le sucedan, obligándole al mismo tiempo a conservar el «quantum» de la herencia, sin que nada disponga respecto a la obligación de restituir para el caso de que la condición de supervivencia se cumpla; antes al contrario, supuesta esa realidad, le faculta expresamente para disponer por actos «mortis causa». Ello evidencia que la testadora instituyó a su

dicho sobrino heredero condicional y que, purgada la condición, quedó instituido heredero en pleno dominio, con facultad de disponer, sin que a ello se oponga el hecho de que el cumplimiento de la condición coincida con la muerte del instituido, puesto que sabido es que los actos «mortis causa» se dictan para después de la muerte, que es cuando tienen que concurrir las condiciones que producen su validez y eficacia; y sin que tampoco sea obstáculo que la facultad de disposición sea más o menos relativa o limitada por los preceptos que regulan las legítimas de los descendientes, ya que ellos son ajenos a las normas de la sustitución fideicomisaria.

La Sentencia analiza después el contenido del segundo llamamiento a favor de la sobrina de la testadora como sustituta, en relación con la frase entre paréntesis, «pues si los dejase, éstos heredarán en todo caso», y dice que ha de partirse de que está escrita en el segundo llamamiento, expresamente subordinado al primero como principal en cuanto a su forma y condiciones. Además, es de tener en cuenta que el hecho de estar redactada entre paréntesis muestra que su valor gramatical es el de constituir una mera oración incidental sin enlace necesario con los demás miembros del período, cuyo sentido lo interrumpe, pero no lo altera, como dice la Academia; y no es de olvidar que el paréntesis se emplea usualmente a modo de aclaración, reflexión o comentario subjetivo del que redacta, sin valor sustancial; de donde se deduce que la testadora estableció la sustitución en favor de la sobrina para el caso de que el Conde de M. falleciese sin descendientes, ya que si los dejase—dice la causante—, éstos heredarán en todo caso como descendientes de su padre, que estaba obligado a conservar los bienes.

Por añadidura, si se estimase que con la mencionada frase se interfirió un nuevo llamamiento, sigue diciendo la Sentencia, habría que admitir que, aparte del lugar impropio en que aparece, ella anulaba la institución de heredero consignada preferentemente, máxime si se tiene en cuenta que al no establecer en tal frase la obligación de restituir, quedaba revocada la facultad conferida al Conde de M. de disponer «mortis causa» si moría con descendientes, haciendo así de peor condición al primer llamado, no obstante su bien marcada preferencia, porque para los sucesivamente llamados no reza el concepto entre paréntesis. Todo lo que contravendría la clara intención de la testadora, deducida de los respectivos llamamientos,

de sustituir unos sobrinos por otros, cuando los precedentemente llamados no tuviesen descendencia.

Por último, continúa diciendo la Sala, ante la realidad innegable de la facultad de disposición «mortis causa» concedida al Conde de M. para el caso de fallecer con descendientes, habría que reconocer con cierto sector de la doctrina que el contenido de la locución entre paréntesis constituiría una disposición testamentaria supletoria para el caso de fallecer abintestato el heredero, sin hacer, por tanto, uso de la facultad de disposición «mortis causa», pero nunca implicaría una sustitución fideicomisaria, dada la facultad de disposición atribuida al pretendido fiduciario.

Por consiguiente, y como consecuencia final de los antedichos razonamientos, deduce la Sala que la discutida liquidación debió practicarse en el concepto de herencia directa del tan repetido Conde de M. a favor de su hijo único el Duque de P. y no como heredero fideicomisario de la augusta señora, cuya liquidación, por lo tanto, debe ser anulada.

Comentarios. El caso, como se ve, es de puro Derecho civil, y es de justicia reconocer que los brillantes razonamientos de la ponencia del ilustre Magistrado señor Sánchez Guisande tienen gran fuerza dialéctica, y que está analizada con gran destreza la trascendencia de la famosa frase que la augusta causante insertó entre paréntesis en su última voluntad; pero aun siendo ello así, no se puede desconocer que la intención clara y patente a través de la cláusula institucional en sus cuatro párrafos, fué que sus bienes pasasen a los familiares que sucesivamente va designando, lo cual encierra, a no dudarlo, la institución de un fideicomiso, y que, como dice la Sentencia de 13 de noviembre de 1913, «la nota esencial de todo fideicomiso, sea universal o singular, de constitución pura, condicional o a término, consiste en la obligación, carga o gravamen que el fideicomitente impone al fiduciario de restituir los bienes o cosas que lo constituyen a una tercera persona, o sea al fideicomisario».

La trascendencia para el caso del tan repetido inciso, pese a la diestra interpretación que se le da por la Sala, es de trascendencia suma para la solución que se adopte, porque, dígame lo que se quiera, y aunque encierre una oración incidental, no nos parece que no tenga «enlace necesario con los demás miembros del período». Nótese que está inserto al hablar del supuesto de que el primer instituido premuriese a la testadora o bien que sobreviviéndola mu-

riese sin descendientes, ya que si los tiene, «éstos heredarán en todo caso».

Cierto que esta previsión choca aparentemente con aquella otra que dice que el heredero, el Conde de M., podrá disponer de los bienes «mortis causa» si deja sucesión directa, y que mal se compagina la libre disposición «mortis causa» con la imposición de que los hijos hereden «en todo caso»; pero ello pudiera tener la interpretación de que la voluntad del fiduciario hubiese de manifestarse en favor de todos o de alguno de los hijos, si fueran varios. Con tal orientación cabría sostener que los designados heredaban por voluntad de su padre y no por la de la fideicomitente, mientras que si el hijo o descendiente era uno solo, como en el caso ocurre, habría que decir que al desaparecer la libertad de elección en el ascendiente, éste no realizaba la transmisión ejercitando su voluntad, sino la de la causante, a la que servía de cauce o camino.

En definitiva, la voluntad de la egregia testadora fué que los bienes pasasen a los descendientes del Conde de M., siquiera fuese a través de la facultad concedida a éste de disponer de los bienes «mortis causa», precisamente a favor de sus descendientes. Y éste es el argumento Aquiles: si estos descendientes adquieren los bienes por voluntad de la testadora, el intermediario no fué más que un fiduciario, y su hijo un heredero fideicomisario.

Para nosotros, por fin, la interpretación de la repetidamente mencionada cláusula pudiera ser ésta: la causante quiso que los bienes pasasen necesariamente a los descendientes del Conde de M., su sobrino, y entonces se dirá, ¿para qué la concesión al mismo de la facultad de disposición «mortis causa»?

Sencillamente, contestamos, para que él los distribuyese entre sus descendientes, caso de ser más de uno, con la relativa libertad que nuestro Código civil permite, siempre dentro del respeto debido a las porciones legitimarias en él determinadas

LA REDACCIÓN