

## **Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales**

*Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1953.*

LA TRANSFORMACIÓN DE UN NEGOCIO INDIVIDUAL DE BANCA EN SOCIEDAD ANÓNIMA, APORTÁNDOLO A ÉSTA, Y RECONOCIENDO AL APORTE EN ACCIONES UN CAPITAL EQUIVALENTE A LA DIFERENCIA ENTRE EL ACTIVO Y EL PASIVO, ENGENDRA, ADEMÁS DE LA LIQUIDACIÓN POR CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD CON LA BASE DE TODO EL CAPITAL POR EL QUE SE CONSTITUYE, LA CORRESPONDIENTE LIQUIDACIÓN EN EL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO SOBRE LA BASE DEL VALOR DE LOS BIENES MUEBLES E INMUEBLES FIGURADOS EN EL BALANCE Y EQUIVALENTES AL PASIVO, CON EXCLUSIÓN DE UNA PARTIDA DE METÁLICO QUE EN DICHO BALANCE FIGURA APORTADA A LA NUEVA ENTIDAD.

*Antecedentes:* El titular de una casa de Banca acordó transformar su negocio en Sociedad Anónima, y obtenida la necesaria autorización del Gobierno, otorgó la correspondiente escritura pública, constituyéndola y quedando absorbidos en ella los negocios bancarios de dicho titular con un capital de 10.000.000 de pesetas.

El negocio bancario aportado se valoró en cinco millones de pesetas, que era la diferencia resultante entre el activo y el pasivo de dicho negocio, aportando otros socios el resto del capital hasta los 10.000.000 de pesetas.

En la escritura se enumeraron todas las partidas del activo aporta-

tado, así como las del pasivo, y se estipuló que «todos los compromisos, obligaciones, cargas de cualquier género que forman parte del pasivo de la casa de Banca, son asumidos por la nueva Sociedad, la cual queda por tanto subrogada en la responsabilidad por aquélla contraída».

La Oficina liquidadora liquidó por constitución de Sociedad, y estimó que al hacerse cargo la nueva Entidad del activo de la casa de Banca, con obligación de satisfacer el pasivo, se producía una adjudicación de bienes para pago de deudas, y que del pasivo debía deducirse la partida de depósitos, importante varios millones de pesetas, porque no implica deudas u obligaciones a pagar.

En su consecuencia, valoró el pasivo u obligaciones a pagar por la Sociedad con los bienes del activo, en 63 millones de pesetas, en números redondos ; y como los muebles e inmuebles estaban debidamente individualizados, giró liquidaciones en el concepto de adjudicación para pago al tipo de muebles e inmuebles en la proporción correspondiente.

La representación de la Sociedad recurrió contra la liquidación, exponiendo que lo aportado por el banquero fué una cosa universal o empresa por el precepto de la Ley de 11 de julio de 1941, y no de bienes u obligaciones separadas entre sí ; que la unidad de bienes diversos como conjunto orgánico está reconocido en los artículos 334, 1.056 y 1.532 del Código civil, y en el 116 del Código de Comercio ; que el concepto de empresa lo está en la Ley de Utilidades e incluso en el Reglamento del Impuesto de Derechos reales desde que el artículo 80 incorporó a su texto el 103 de la Ley de Reforma tributaria ; que se había desconocido la unidad económica y jurídica de la cosa transmitida al considerar separadamente los bienes del activo y las obligaciones del pasivo, y que por consecuencia debían anularse las liquidaciones y ser sustituidas por una sola por el concepto de constitución de Sociedad, o bien por el de transformación, al 1 por 100.

Tanto el Tribunal provincial como el Central rechazaron el recurso, si bien el segundo estimó que la partida de metálico inventariada no debía servir de base al liquidar la adjudicación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2) del artículo 19 del Reglamento, y la Sala confirmó este segundo acuerdo, en primer lugar porque de la citada cláusula contractual resulta claro que la Sociedad asume la obligación de pagar las obligaciones y cargas del negocio aportado, y en segundo lugar porque no se trata de una simple aportación de una Empresa

al constituirse una Sociedad, puesto que no se hizo puramente para la formación del capital social, sino para responder del pago del pasivo, y, además, para ser considerada como una verdadera aportación social tendría que haberse reconocido al socio aportante acciones equivalentes a lo aportado, lo que no ocurrió en el caso.

Por fin, la pretendida calificación de transformación de Sociedad tampoco es admisible porque la casa de Banca no era una Sociedad, sino un negocio individual, y mal podía, por consiguiente, transformarse un ente social inexistente.

*Comentarios:* Como comentario diremos por nuestra cuenta que supuesta la mencionada cláusula escrituraria, ninguna duda ofrece la existencia del acto de adjudicación para pago que de ella se desprende, no ya como acto meramente deducido por el liquidador en uso de la facultad interpretativa que el Reglamento le concede en el artículo 44, principalmente, sino del pacto expreso que la cláusula de la escritura de constitución de la Sociedad contiene.

Expuesto este argumento, tan fundamental como concluyente, no debe quedar sin algún comentario el esgrimido por la demanda como verdadero argumento de Aquiles, y consistente en decir que lo aportado por el banquero fué una cosa universal o empresa y no bienes u obligaciones separadas entre sí, de donde deduce que al desconocer la Administración la unidad económica y jurídica de la cosa transmitida son improcedentes las liquidaciones, porque como consecuencia de ese error el liquidador considera separadamente los bienes del activo y las obligaciones del pasivo, y todo ello lo apoya con las citas legales antes referidas.

De las del Código civil y del Código de Comercio hay que decir que no pueden servir de apoyo al concepto doctrinal de «empresa» esgrimido por la demanda en el sentido de la inseparabilidad de los elementos que la componen. Tal inseparabilidad no está, no ya en la letra sino ni en el espíritu, ni siquiera en la mente de los autores de esos textos legales, sin que con esto queramos negar que la doctrina haya iniciado nuevos rumbos en tal sentido.

La cita del artículo 80 del Reglamento del Impuesto para reforzar el argumento y deducir de ella que el concepto doctrinal de unidad económica y jurídica de la empresa está reconocido en ese precepto, es completamente inoperante a tales efectos.

Efectivamente, es de advertir, en primer lugar, que el texto del precepto no hace sino señalar un medio especial de comprobación en

los casos de transmisión «de empresas o establecimientos mercantiles o industriales cuyos titulares estuviesen sometidos a la contribución de utilidades...», y de ello ni es razonable ni lógico deducir que el Reglamento quiso concebir la empresa con ese concepto de unidad y rigidez que se pretende.

En segundo lugar, si serenamente se examina el texto transcritto, hay que convenir en que no se refiere al concepto «empresa» como Entidad social colectiva, sino al empresario individual que transmite su negocio, y por eso habla de «empresas o establecimientos mercantiles o industriales». Y este mismo pensar se refuerza si se sigue leyendo el inciso siguiente cuando dice: «cuyos titulares estuviesen sometidos a la contribución de utilidades...», puesto que si esos «titulares» a que el texto reglamentario se refiere fueran sociedades o personas colectivas no habría necesidad de condicionar el medio comprobatorio a la sujeción a tal contribución, ya que las sociedades están todas sometidas a ese tributo.

Y por fin, y en tercer término, es de notar como argumento definitivo en contra del concepto unitario de «empresa», que el Reglamento no comparte tal manera de entender la cuestión, como se ve clarísimamente por la simple lectura de los apartados 15) y 2) del artículo 19 del Reglamento. El primero de esos apartados regula la manera de liquidar la fusión de sociedades, sea por incorporación de una a otra, sea por creación de una nueva que absorba a otras, y en ambos casos dice que la base liquidable será el haber líquido de las absorbidas, «sin perjuicio —añade— de la liquidación que proceda por adjudicación en pago o para pago de deudas», lo cual, como se ve, es lo contrario de la tesis adversa al sostener la de la unidad de empresa y la imposibilidad reglamentaria de considerar separadamente los bienes del activo y las obligaciones del pasivo.

A esta misma indiscutible conclusión se llega a través del texto del citado apartado 2) del artículo 19, el cual en su último inciso y cuando el aportante a una sociedad es un individuo, prevé que si éste aporta, junto con su patrimonio, las deudas que lo graven, se liquide lo que proceda por el concepto de constitución de Sociedad sobre el valor líquido de la aportación, y además la liquidación consiguiente por adjudicación para pago de deudas si entre los bienes aportados por el mismo socio no hubiera metálico para satisfacerlas.

Estos dos textos reglamentarios demuestran con evidencia que ese concepto unitario de empresa y de inseparabilidad de los bienes

del activo y las obligaciones del pasivo, no es compartido por el legislador, al menos en cuanto a este impuesto se refiere, porque si lo admitiera no podía hablar del concepto adjudicación para pago, el cual supone una discriminación que permite señalar cuál es el activo, cuál el pasivo y cuál, en consecuencia, el haber líquido para deducir en definitiva la cantidad que este haber líquido representa, y reconocerla como aportada a cambio de las acciones correspondientes y la cantidad a que ascienden las deudas, a fin de fijar la base de la aludida adjudicación para pago.

Por último, y como argumento cumbre sobreañadido a todo lo antedicho, queda el que acertadamente hace la Sentencia que comentamos, o sea el de que a la Sociedad que se constituye es aportada una masa de bienes importante varias decenas de millones de pesetas, y de ellos solamente cinco millones se le computan al banquero aportante como socio a cambio de un lote de acciones equivalentes a esa suma; de donde se infiere que la restante masa de bienes, que también se transfieren del patrimonio individual del dueño de la casa de Banca al acervo de la Entidad que se constituye, ha de ser sometida a tributación, y para ello calificado jurídicamente el acto que esa transmisión engendra; y esa calificación no puede ser otra que la hecha por la Oficina liquidadora.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1953.*

LA DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE CON ARREGLO AL LÍQUIDO IMPONIBLE, NO ES IMPUGNABLE CON APOYO EN QUE LA RENTA CONTRACTUAL ES INFERIOR A LA QUE LA ADMINISTRACIÓN TIENE ASIGNADA A LA FINCA Y EN QUE LA LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS NO PERMITE VARIAR LA RENTA PACTADA.

*Antecedentes:* Fijado el valor comprobado capitalizando el líquido imponible, el interesado impugnó la base liquidable diciendo que en el caso esa base debía determinarse por la renta real y no en función del líquido imponible, ya que éste había sido fijado por la Administración atribuyendo a la casa una renta muy superior a la que realmente percibía el dueño, la cual, por otra parte, no podía ser elevada por prohibirlo la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso, y la Sala tercera confirmó esos acuerdos, diciendo que «si en el orden especulativo y doctrinal se da la argüida autonomía entre los efectos del artículo 13 de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, según la que la Administración puede fijar a la propiedad urbana un líquido imponible superior al de la renta efectiva que el propietario de ella obtenga, y los derivados de la Ley de Arrendamientos Urbanos no autorizando el aumento de las rentas a los inquilinos en razón a tales valoraciones fiscales, no es problema a resolver en este recurso de mera aplicación de un precepto de carácter tributario, y en el que y en alejamiento de toda duda o escrúpulo, se da la circunstancia de que las disposiciones integrantes del número 4.<sup>º</sup> del artículo 80, y del número 7.<sup>º</sup> del artículo 85 del vigente Reglamento del Impuesto, disponen que el Liquidador utilice como medio comprobatorio, en primer lugar, el de la capitalización del líquido imponible, y que empleado éste no se admitirá al contribuyente recurso alguno contra la base liquidable así fijada, salvo el caso que acredite haber interpuesto recurso contra el líquido imponible con anterioridad a la presentación de los documentos.

Como se ve, añadimos nosotros, el caso está reglamentariamente fuera de toda posible discusión, dado el precepto terminante del artículo 85, que la Sala invoca, y que cierra el cauce a todo recurso; pero ello no impide que haya que admitir que en el terreno constituyente y de los principios es razonable y defendible la tesis de la demanda.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 1953.*

Esta Sentencia resuelve un punto en la materia del Impuesto sobre el caudal relicto que no estaba completamente claro en el Reglamento de 1941, aunque sí lo está en el vigente de 1947.

Al ser liquidada una importante herencia, en la que figuraban como herederos, junto con la viuda, los sobrinos del testador, tanto aquélla como éstos plantearon sendas reclamaciones en relación con diversos extremos, y entre ellos el relativo a lo que debiera constituir la base liquidable del Impuesto sobre el caudal relicto, pretendiendo que el capital que constituía la cuota usufructuaria de la viuda fuese baja definitiva para la determinación de dicha base.

Tanto el Tribunal provincial como el Central estimaron que no debía ser así, y que al extinguirse el usufructo y consolidarse con la nuda propiedad, debían los dueños de ésta contribuir por dicho Impuesto sobre la base del valor de la cuota usufructuaria de la viuda.

La Sala reafirma tal criterio en razón de que el Reglamento de 1941, que era el aplicable al caso, no comprendía la exención pretendida, y por tanto si bien la cuota vidual usufructuaria está exenta y debe ser baja al fijar la base de dicho impuesto, en el momento de producirse la sucesión, no tiene porqué dejar de tributar cuando, al morir el cónyuge viudo, el usufructo pasa al poder de los nudo propietarios por su consolidación, salvo, claro está que éstos, por su propia condición, o por su parentesco con el causante estén comprendidos entre los llamados a disfrutar de la antedicha exención.

Después de publicado el Reglamento vigente de 7 de noviembre de 1947, el problema no existe, ya que el legislador, dándose cuenta de la laguna existente en la redacción del mencionado artículo 245 del Reglamento del Impuesto, completó el artículo con el apartado 2), que dice : «En los casos de bienes heredados en usufructo, las deducciones que se realicen con arreglo al número 2.<sup>º</sup> del párrafo anterior, no relevarán al adquirente de la nuda propiedad de la obligación de satisfacer, en su día, al consolidarse el dominio, el impuesto correspondiente a dichas deducciones, salvo que le alcance la exención establecida en el artículo 244.»

#### *Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 1953*

Esta Sentencia define, una vez más, el concepto de «transformación» de Sociedad, regulado en el apartado 14) del artículo 19 del Reglamento.

El caso fué el siguiente : La Sociedad Anónima T. M. de P. tenía por objeto, según sus Estatutos, «la fundición de hierro y metales, así como la construcción y reparación de maquinaria» ; y posteriormente aquéllos fueron modificados, otorgándose al efecto la correspondiente escritura pública en los siguientes términos : «Tiene la Sociedad por objeto la fabricación de maquinaria y construcciones metálicas de todas clases y la explotación de fábricas, talleres, fundiciones de hierro, acero y metales, máquinas, herramientas y todos los otros medios de trabajo que, directa o indirectamente, conduzcan a aquellos fines, cuya enumeración es enunciativa y no limitativa.

También podrá la Sociedad poseer y explotar yacimientos de primeras materias, elementos de transporte y establecimientos comerciales para la venta y difusión de sus producciones, y en general ejercitar cualquier ramo del comercio o de la industria.»

La escritura fué liquidada por el concepto «transformación» de Sociedad, de acuerdo con el apartado 14) del artículo 19 del Reglamento del Impuesto, y fué recurrida la liquidación con apoyo, principalmente, en que si bien hubo cambio en el objeto social, no hubo transformación, porque este concepto, regulado en el apartado citado, supone no solamente que el objeto social cambie, sino, además, que la ampliación del objeto sea para comprender en el mismo facultades u operaciones que no sean de las atribuídas a las Sociedades de su clase por el Código de Comercio. Y como la recurrente sigue siendo anónima y no se ha convertido en ninguna de las clases de las que enumera el artículo 123 del citado Cuerpo legal, el acto no envuelve el acto reglamentario de «transformación».

La jurisdicción económico-administrativa desestimó en sus dos instancias el recurso, y el Tribunal Supremo rechaza también las pretensiones de la demandante, fundado en que evidentemente hubo ampliación del objeto social al decir la calendada escritura que la Sociedad podrá, «en general, ejercitar cualquier rama del comercio o de la industria», siendo, además, de tener en cuenta que también se varió dicho objeto social.

*Comentarios:* El caso nos parece de una claridad meridiana, porque basta leer el texto antiguo de los Estatutos y confrontarlo con el nuevo, literalmente transcritos en los antecedentes, para ver cómo se amplía considerablemente el ámbito de las finalidades sociales, puesto que de «fundición de hierro y metales y construcción y reparación de maquinaria», se pasa a la explotación de primeras materias, elementos de transporte y establecimientos comerciales para la venta de sus producciones», y por si esto fuera poco, se prevé el ejercicio «de cualquier rama del comercio o de la industria».

La recurrente olvida, por otra parte, que el citado precepto reglamentario comprende, en el concepto «transformación», tres supuestos, que son : el cambio de naturaleza o forma de la Sociedad, la variación de objeto y la ampliación del mismo para comprender en él facultades u operaciones que no sean de las atribuídas a las Sociedades de su clase por el Código de Comercio, y confunde el segundo con el tercero al suponer que el cambio de objeto solamente se da cuando una Anóni-

ma se convierte en alguna de las que el citado artículo 123 enumera. No, ese tercer supuesto es cosa distinta de la simple variación de objeto, puesto que lo que en él se prevé es que una Sociedad comprendida en una de las categorías del artículo 123 citado —Sociedad de crédito, Banco de emisión y descuento, etc.—, además de esas finalidades específicas que el Código le asigna, quede facultada para realizar otras distintas, lo cual es cosa muy diferente a convertir una Anónima en cualquiera de las catalogadas en dicho artículo.

#### LA REDACCIÓN.

NOTA : Por omisión en la página 71 del número 308 de esta Revista, correspondiente al mes de enero de 1954, no se ha consignado la fecha de la Sentencia, que es la de 13 de diciembre de 1952, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.