

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de enero de 1952.

EL MATRIMONIO CONTRAIDO EN TARRAGONA SIN CELEBRAR CAPITULACIONES MATRIMONIALES, SE RIGE POR EL SISTEMA DE SEPARACIÓN DE BIENES

Antecedentes: El causante, vecino de Tarragona, falleció bajo testamento, en el que legó el usufructo vitalicio de sus bienes a su esposa e instituyó universal heredero a un hijo de ambos.

La Abogacía del Estado giró las correspondientes liquidaciones, dando por inexistente la sociedad de gananciales, las cuales fueron objeto de recurso con fundamento en que en el campo de Tarragona existe como régimen legal del matrimonio, sin necesidad de pacto, el de asociación de compras y mejoras, cuya opinión es mantenida por varios jurisconsultos y está recogida en distintas Sentencias de la Audiencia de Cataluña y refrendadas por la costumbre, fuente de derecho en el ordenamiento jurídico positivo catalán.

En el escrito de alegaciones se reforzó la argumentación diciendo que el pacto, para que exista la asociación de compras y mejoras, sólo es necesario cuando a ella concurren otras personas además de los esposos.

El Abogado del Estado liquidador informó diciendo que no puede dejarse a merced de los contrayentes el que en las transmisiones hereditarias se liquiden o no los Derechos reales según sus particulares conveniencias, y que es criterio de la Dirección General de

lo Contencioso el de entender establecida la asociación de compras y mejoras únicamente en el caso de pacto expreso, como más conforme con la libertad de contratación; de manera que al no existir aquél, el matrimonio ha de regirse por el sistema de separación de bienes.

El Tribunal Provincial, con apoyo en la opinión del tratadista Durán y Bas, que dice que no hay unanimidad en los jurisconsultos, si bien la mayoría de ellos sostienen la necesidad del pacto como más conforme con la libertad de contratación, desestimó el recurso y confirmó las liquidaciones.

El Central mantiene el acuerdo del inferior, y se apoya en que la generalidad de los autores, de los que cita tres, afirma la necesidad de que la asociación tenga que ser pactada, y por ello el silencio de los contrayentes no puede dar motivo a la posterior interpretación, por su parte, de la forma que mejor sirva a sus intereses y más perjudique al Fisco. «Tal situación de incertidumbre, añade, no es admisible que pueda producirse, y a ello se refiere el jurista señor Alonso Martínez, citado por Manresa, cuando dice que el conflicto entre el derecho común y la legislación particular de una gran parte de Cataluña se resuelve por el criterio de libertad en el otorgamiento de las capitulaciones matrimoniales... que opte el catalán por el sistema que quiera, en la seguridad de que el Gobierno y los Tribunales han de respetar su voluntad, pero si no quiere utilizar este derecho de opción e invitado a hablar, calle, es menester que sepa a qué régimen han de estar sometidos los bienes de la nueva familia que se crea, pues no han de quedar en lo incierto sus obligaciones y derechos».

Por último, continúa el Tribunal, tal criterio mayoritario de la doctrina es el que se desprende de la Dirección de los Registros en Resolución de 30 de junio de 1892 y del Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de febrero de 1915, al decir que «se puede afirmar que el matrimonio que se contraiga en Tarragona sin celebrar capitulaciones matrimoniales se rige por el sistema de separación de bienes».

Por nuestra parte y dada la claridad de los antecedentes expuestos, nada hemos de añadir al caso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 1952.

Reitera la consabida doctrina de que los contratos verbales cuya cuantía excede de 1.500 pesetas no están exentos, pero hay en esta Resolución una particularidad que merece ser destacada, y es la siguiente:

Se trataba de un importante suministro hecho a un Departamento ministerial por la Central de Fabricantes de Papel, siendo encomendado el servicio por su carácter de urgencia «verbalmente, sin sujeción a precio y sin concurso ni previo presupuesto para su realización».

La factura estaba adicionada con varios conceptos, y entre ellos el recargo de 0,10 pesetas por kilogramo y el importe del Impuesto de Usos y Consumos, ascendente al 12 por 100, y la Abogacía del Estado tomó como base de la liquidación el importe del papel suministrado adicionado con esos otros conceptos.

Fué entablado recurso, y en él se alegó la exención del contrato, por ser puramente verbal, y además la improcedencia de adicionar a la base o cuantía propiamente dicha del contrato dichos dos conceptos.

De los razonamientos respecto al primer extremo, tanto de la entidad recurrente como del Tribunal, prescindimos porque no son sino repetición de los que reiteradamente aparecen en múltiples Resoluciones de aquél acotadas en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO e interpretativas del alcance que ha de darse al número 5.^o del artículo 6.^o sobre la exención de los contratos verbales.

En cuanto a las dos figuras contributivas, la recurrente alegó, en cuanto al 12 por 100 referente al impuesto de Usos y Consumos, que éste es de cargo del comprador de la mercancía, en este caso el Estado, y que el fabricante vendedor opera como recaudador de esas cantidades, con la obligación de ingresarlas en el Tesoro, para lo cual figuran separadamente en factura; y en cuanto al recargo de diez céntimos en kilogramo para la compensación del precio del papel editorial, tampoco es una retribución de los bienes vendidos, sino un canon o recargo que recaudan las fábricas papeleras para ingresarla en una Caja de Compensación a fines determinados. Sobre ello dice la Resolución que «si bien el fabricante o productor, en la venta de papel cartón o cartulina, carga a su factura el importe del 12 por

100 por contribución de Usos y Consumos, por repercusión al Estado comprador, viene en cambio obligado a ingresar en el Tesoro esa misma cantidad, por lo cual no puede ésta ser estimada como mayor precio de venta, y debe por ello rebajarse de la base de liquidación»; y en cuanto al aludido recargo de 0,10 pesetas kilogramo, añade que «per no formar parte dicha partida del precio que recibe la entidad reclamante por el papel vendido, debe ser excluida de la base liquidable».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 1952.

LA VENTA DE SEIS-SÉPTIMAS PORCIONES INDIVISAS DE UN BUQUE A DISTINTOS COMPRADORES, DE TAL MANERA QUE LA PROPIEDAD DEL MISMO QUEDA VINCULADA A Siete PARTÍCIPES, PRODUCE EL ACTO DE LIQUIDACIÓN DE COMPROVENTA DE MUEBLES Y EL DE CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD.

Antecedentes: El propietario de un buque vendió seis séptimas partes del mismo a otros tantos compradores por el precio de 100.000 pesetas cada una, o sea por el total de 600.000 pesetas, siendo de notar que el barco estaba gravado con una hipoteca de 511.080 pesetas, según expresa la escritura de venta, sin que en élla aparezca si esa suma está en todo o en parte al descubierto.

La Oficina Liquidadora giró la liquidación por el concepto de muebles y otra por el concepto sociedades, la primera sobre la base de las 600.000 pesetas, adicionada con la parte de hipoteca correspondiente a las seis séptimas partes transmitidas, y la segunda sobre el total valor del barco, más las 511.080 pesetas garantizadas con la hipoteca.

Ambas liquidaciones fueron recurridas, la de muebles por la razón de ser improcedente practicarla simultáneamente con la girada por el concepto sociedades; y ésta por estimar excesiva la base tomada al sumar al precio convenido la totalidad de la deuda hipotecaria, desde el momento en que ésta se hallaba satisfecha en parte al realizar la venta, pidiendo en definitiva la anulación de la primera y la reducción de la base en la segunda.

Al mismo tiempo se pidió el recibimiento a prueba, el cual fué concedido, resultando de su práctica que, efectivamente, el capital garantizado con la hipoteca había quedado reducido a 388.740,74 pesetas.

El Tribunal Provincial estimó compatibles las dos liquidaciones impugnadas, y en cuanto a la pretendida rebaja de parte de la deuda garantizada con la hipoteca, dijo que no era procedente la reducción, porque la hipoteca, según la Ley de Hipoteca Naval, subsiste íntegramente hasta el completo pago de la deuda que asegure.

Ante el Tribunal Central se insistió en que el acto liquidable era solamente el específico de sociedad, derivado de la copropiedad del buque al ser adquirido por varias personas, y en que existía error en la base de liquidación, nacida de incluir en ella la parte de deuda ya cancelada.

El Tribunal dice que si bien el artículo 43 del Reglamento dice que a una sola convención no puede exigirse más pago que el de un solo derecho, también dice que cuando en un mismo documento o contrato se comprenden varias convenciones sujetas separadamente al Impuesto, se exigirá el derecho señalado a cada una de ellas, salvo los casos en que el mismo Reglamento determine otra cosa; y esto supuesto, en el caso, sigue diciendo, nacen los dos actos, porque «la compraventa de las seis séptimas partes del buque es por sí sola una convención perfecta que origina el primer acto liquidable; y como consecuencia de la particularidad que la venta ofrece, o sea que lo vendido son seis séptimas partes indivisas del vapor a varias personas, queda éste como propiedad común de todos por séptimas partes, naciendo así de la voluntad de los interesados y de la presunción legal del Código de Comercio en su artículo 589, que da a esta situación jurídica de comunidad de un barco el alcance de un acto constitutivo de sociedad, esto es, una Compañía mercantil sujeta al Impuesto por el artículo 19, apartado 27, del Reglamento»; o sea, en definitiva, que se engendran el acto de la transmisión de dominio a los compradores y el de aportación por éstos a la sociedad así constituida de las aludidas participaciones.

En cuanto al otro extremo de la reclamación, el Tribunal dice que desconociendo la Oficina Liquidadora, al adicionar al valor declarado la totalidad de la hipoteca, que ésta había sido satisfecha en parte, liquidó acertadamente; pero acreditada en el expediente la porción satisfecha, debe ser rebajada la base en la misma cuantía

por aplicación del artículo 100 del mencionado Reglamento, al disponer que en las transmisiones onerosas se adicionará al precio el importe de las hipotecas en la parte en que hayan de quedar subsistentes, a menos que los contratantes estipulen expresamente la deducción de las cargas, o que el adquirente se reserve parte del precio para satisfacerlas.

Comentarios: No se puede negar la dureza reglamentaria que resulta de la aplicación del artículo 43 del Reglamento, conjugado en este caso con el artículo 589 del Código de Comercio, que terminantemente establece que «si dos o más personas fueren partícipes en la propiedad de un buque mercante, se presumirá constituida una Compañía por los copropietarios»; pero no obstante esa dureza, no se puede negar tampoco en buenos principios jurídicos y de acuerdo con el derecho positivo, que en el documento que se analiza existen claramente los dos actos de compraventa y de constitución de una comunidad en la propiedad del buque, siquiera el segundo surja a la vida del derecho como consecuencia del primero. Y siendo ello así, la aplicación del artículo 43 del Reglamento es inexcusable, sin que exista posibilidad reglamentaria, como se pretendió en el recurso, de que el acto de compraventa quede involucrado y como absorbido por el de sociedad, sobre todo si se tiene en cuenta que éste, aunque es pura consecuencia del primero, tiene plena sustantividad con arreglo al Código de Comercio.

El tema, por otra parte, podría acaso ser objeto de discusión en el terreno académico y constituyente; pero dentro del actual Reglamento no, ya que en él es donde el legislador ha incluido tales actos de copropiedad de un buque como liquidables por el concepto de «sociedades» por primera vez. Los anteriores textos legales nada decían, y por eso la cuestión era muy discutible, como lo fué en esta misma REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, habiéndose sostenido ella que dicha comunidad engendraba un acto liquidable por el concepto aludido.

El otro punto, o sea el referente a la hipoteca y a su deducción o no deducción, la cosa es más sencilla y mucho menos discutible. Desde el momento en que la hipoteca estaba en parte subsistente, es claro que, en cuanto a esa parte, sigue el barco respondiendo de ella, y también, como es natural, los adquirientes de él; y por consiguiente si ahora entregan al vendedor como precio las 600.000 pe-

setas y el día que cancelen tienen que entregar la cantidad de la parte de hipoteca subsistente al comprar, es incuestionable que las partes del buque adquiridas tenían un valor equivalente a la suma de ambas cantidades.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1952.

LA ESCRITURA POR MEDIO DE LA QUE SE MODIFICA UNA SOCIEDAD QUE SE TITULA LIMITADA, SUPRIMIENDO LAS ACCIONES REPRESENTATIVAS DEL CAPITAL SOCIAL Y FIJANDO LA PARTICIPACIÓN DE CADA SOCIO EN UN TANTO POR CIENTO DEL CAPITAL SOCIAL, ENCIERRA EL ACTO LIQUIDABLE DE TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD.

Antecedentes: En escritura pública, autorizada en 1926, se constituyó por tres socios una Sociedad de responsabilidad limitada, por tiempo indefinido, que se denominó P. V. G. con el objeto que la escritura expresa, y con un capital, entre otras condiciones, detalles y circunstancias que no son del caso, a los efectos de esta reseña, de 600.000 pesetas, representado por 1.200 acciones de 500 pesetas completamente liberadas, con la particularidad de ser nominativas y transferibles, si bien con derecho de tanteo por los demás accionistas. Años después, en 1947, se otorgó otra escritura, aumentando en el capital social en otras 600.000 pesetas, representado también por 1.200 acciones totalmente liberadas, y acordando que «por entender más conforme a las leyes, a la jurisprudencia y a la doctrina legal que el capital de las Compañías de responsabilidad limitada no se halle representado por acciones», convocar junta general extraordinaria, celebrada la cual se tomó el acuerdo de suprimir las acciones, fijando en un tanto por ciento del capital y en pesetas el haber de cada socio. En definitiva, se suprimieron aquéllas, se dejaron sin efecto los artículos de los estatutos que hacían referencia a las mismas y el concepto de accionista fué sustituido por el de socio.

Tal escritura fué liquidada por el concepto transformación de sociedad número 58 de la Tarifa, al 1 por 100 sobre el haber líquido.

La liquidación fué recurrida argumentando que la supresión de acciones de una Sociedad de responsabilidad limitada no supone modificación o transformación alguna de la Entidad que la realiza, que examinados los casos que el Reglamento admite sobre transformación de sociedad, se observa que no son aplicables al caso, puesto que no ha habido cambio de naturaleza, ni ha cambiado su objeto, ni de forma, ya que en todo momento ha sido y es de las llamadas de responsabilidad limitada, y que los caracteres distintivos de las Sociedades limitadas son la limitación de la responsabilidad de los socios a sus aportaciones, restricción en el derecho de transferir las participaciones y carácter personal de las mismas.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación por entender que la supresión de las acciones en una Sociedad equivale a modificar una de sus condiciones esenciales, o sea a una novación de contrato con arreglo al artículo 1.203 del Código civil, que entraña el concepto transformación, previsto en el artículo 19, apartado 14 del Reglamento; que la afinidad entre la limitada y la anónima consiste únicamente en la limitación de la responsabilidad de sus socios, vinculándose por lo demás a la colectiva; que en las anónimas la mera transmisión del título representativo opera por sí mismo la de la participación social, mientras que en las Sociedades limitadas, como en las colectivas, se exige otros modos de transmisión, y que la reclamante aparece constituida con normas afines a las de las anónimas, sin que en la transmisión de acciones tuviese otra restricción que la de un derecho de tanteo a favor de los socios, frecuentemente consignado en las anónimas.

El Central confirma el acuerdo del inferior, abunda en consideraciones análogas con diversas citas jurisprudenciales y dice que la característica sobresaliente de las anónimas es la división del capital en acciones, el ser éstas como el título que legitima la condición de socio y el ser transmisibles y negociables sin previo consentimiento de la Sociedad o de los demás socios, a diferencia de aquéllas otras Sociedades en las cuales el capital está dividido en participaciones no incorporadas o representadas por un título negociable, con el aditamiento de que la calidad de socio, precisamente a causa del carácter personalista de ellas, no es libremente transmisible mediante el título sin el acuerdo de la mayoría de los socios, y no es negociable en Bolsa sino en documento judicial o notarial.

Comentario: La cuestión que esta Resolución plantea se reduce en puridad a determinar en el caso concreto si la Sociedad debía ser clasificada entre las anónimas o entre las de responsabilidad limitada, tarea no fácil ciertamente, dada la carencia de ordenamiento jurídico positivo en la materia, en la fecha en que la Resolución se dictó. Hoy, después de publicada la Ley de 17 de julio de 1953, reguladora del régimen jurídico de las Sociedades de responsabilidad limitada, la solución de la cuestión se hubiera facilitado en gran medida, o al menos se hubieran tenido unos elementos de juicio de los que entonces se carecía.

De todos modos y situando el problema en su momento, o sea antes de la vigencia de la aludida Ley, creemos, con todos los respetos que el Tribunal Central nos merece, que no es tarea fácil encuadrar el caso en el apartado 14 del artículo 19 del Reglamento del Impuesto y calificar el acto como de «transformación» de Sociedad, estimando que en la nueva escritura se ha operado un cambio de naturaleza o de forma, convirtiendo en limitada la que primitivamente era de forma o naturaleza anónima. Y la razón fundamental de esta duda nuestra está en esa dificultad, existente antes de la publicación de la nueva Ley, de señalar con precisión los linderos entre una y otra clase de Sociedades. La Resolución recurrida hace hincapié en la división del capital en acciones establecida en la primitiva escritura de constitución, y estima que ésta es nota característica suficiente, unida a la libre transmisibilidad de las mismas, para cualificar de anónima a una Sociedad, característica, dice, que no se da en las limitadas.

De todos modos, el argumento no parece del todo convincente, por cuanto no existía, en realidad, en la fecha en que se dictó la Resolución ninguna norma legal o siquiera uniformemente admitida para diferenciar una y otra clase de Sociedades, como lo reconoce, por ejemplo, la Resolución de la Dirección de Registros de 3 de junio de 1948, diciendo que «la carencia en nuestro Derecho de una regulación específica de las Sociedades de responsabilidad limitada, así como el hecho de su reconocimiento como Compañías de tipo intermedio entre las personalistas y las de capitales ha permitido que la práctica notarial recoja principios propios de ambas clases de Sociedades, para configurar aquéllas, con mayor o menor predominio de una u otra tendencia, pero sin adscribir las a ninguno de los dos grupos, según reiteradamente ha declarado este Centro directivo».

Por consiguiente, si la realidad es que hay carencia de esas normas diferenciales y que la práctica notarial baraja principios de una y otra clase de sociedades, no será concluyente el tomar alguno de ellos como norma de clasificación y fundamento de un concepto tributario como el de transformación en este caso.

LA REDACCIÓN

FE DE ERRATAS

En el pasado número de esta Revista, correspondiente al mes de septiembre, y en esta Sección de la *Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales*, aparecen dos erratas que, aunque el buen juicio de los lectores las habrá salvado, queremos subsanar: Las dos últimas Resoluciones reseñadas se dice que son de 27 de noviembre y 4 de diciembre de 1953, siendo así que corresponden a esos mismos meses de 1951, o sea del mismo año que la reseñada en primer lugar en esa misma Sección.