

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de marzo de 1945.

LA PARTICIPACION GENÉRICA EN EL HABER DE UNA SOCIEDAD TIENE EL CONCEPTO LEGAL DE BIENES MUEBLES Y, CONSIGUIENTEMENTE, LA TRANSMISIÓN DE ELLA A TÍTULO ONEROSO DEBE TRIBUTAR DE LA MISMA MANERA QUE LOS DE ESA NATURALEZA, AUN EN EL CASO DE QUE EN EL ACTIVO SOCIAL FIGUREN INMUEBLES.

Antecedentes.—Se constituyó una Sociedad limitada con diez socios y un capital de 100.000 pesetas, distribuido en diez participaciones iguales, las que, por sucesivas modificaciones, quedaron distribuidas de esta manera: tres novenas partes a D. A. R. y las restantes a otros individuos.

Así las cosas, el Sr. A. R. vendió su participación a la propia Sociedad en escritura pública y en la cantidad de 200.000 pesetas, y el Liquidador del impuesto de Derechos reales, teniendo en cuenta que en el activo social figuraba un inmueble valorado en 198.005,41 pesetas, liquidó aplicando el tipo del 5 por 100 por el concepto de compraventa.

Tal liquidación fué recurrida alegando que el hecho de que en el activo social figurase un inmueble no era razón bastante para aplicar el tipo de compraventa de inmuebles, ya que la propiedad inmobiliaria de la Compañía no había sido objeto de transmisión; que para que exista transmisión de inmuebles es menester que por la consiguiente tradición pueda causarse la correspondiente inscripción en el Registro de la Propiedad conforme al artículo 1.º de la Ley Hipotecaria, y la escritura en cuestión no producía ese efec-

to; que para la calificación de los bienes hay que atenerse a los artículos 334 al 336 del Código civil, y en ellos no se comprenden los enajenados, debiendo calificarse de muebles de acuerdo con el artículo 335 del mismo texto legal; que el concepto liquidable era el de disolución de Sociedad, de acuerdo con lo preceptuado en el Reglamento del Impuesto en el artículo 19, párrafo 12, en relación con el 11, según los que tributará como disolución de Sociedad la reducción de capital mediante la compra o adquisición por la misma de sus propias acciones; que a ese mismo resultado se llega aplicando el párrafo 6.º del artículo 20 del propio Reglamento, puesto que dice que la transmisión por escritura pública de acciones, obligaciones u otros valores emitidos por las Sociedades mercantiles o industriales tributará al 0,60, y que de no prevalecer lo antedicho, el acto caería de lleno en el artículo 24 como transmisión por contrato de bienes muebles no exceptuados o de derechos que tengan ese concepto y no figuren en otra disposición del mismo Reglamento, y habría de aplicarse el tipo liquidable de 2,50 por 100.

A todos estos argumentos el Tribunal P. JE. A. opuso que en las Sociedades limitadas, a diferencia de las anónimas, los derechos de socio a ellas inherentes no tienen expresión en ningún título ni valor negociable. Lo que en el caso se hizo fué ceder la participación social, sí, pero eso equivale a ceder la parte alícuota que ella representa en el conjunto de los bienes y derechos de la Sociedad, y como en él se comprendían inmuebles, estaba claro que la transmisión afectaba a inmuebles y clara también la necesidad de aplicarse el artículo 47 del Reglamento, que manda que cuando en un contrato y por precio único se transmitan muebles e inmuebles sin especificación, se aplique el tipo correspondiente a los segundos.

El Tribunal Central adopta la solución de calificar la mencionada participación como bienes muebles y aplica el tipo de liquidación que a éstos corresponde en las transmisiones onerosas, esto es, el del 2,50 por 100.

Dice que el artículo 45 del Reglamento manda que se esté a lo que el Código civil o el Derecho administrativo dispongan sobre calificación de los bienes; y al no estar las acciones ni las participaciones en Sociedades mercantiles entre los bienes que el ar-

título 334 de aquel Cuerpo legal califica de inmuebles, han de conceptuarse muebles, y no sólo por ese artículo, sino además por lo que el 335 ordena al decir que se reputarán muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en aquel otro artículo y también porque a esa misma conclusión se llega atendiendo a la propia naturaleza de las participaciones de que se trata.

La tesis la refuerza con la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1925, que dice que los términos interés, derecho y participación en una Compañía significan, jurídica y gramaticalmente, cosa inmaterial de un valor económico positivo, y siendo la personalidad de los socios distinta de la persona colectiva formada por la Sociedad, los bienes de ésta no pertenecen, en parte determinada, al socio, sino íntegramente a la Sociedad, y mientras ésta no se disuelva, el socio no tiene otros derechos que los de participar en los beneficios y los de usar de aquellas facultades inherentes a su condición de socio, sin derecho alguno de propiedad sobre el acervo social.

Este es el criterio—añade—desenvuelto en la Exposición de motivos de la Ley Hipotecaria de 1861 al razonar el porqué las acciones de Compañías mercantiles, aunque sean nominativas, no tienen registralmente el concepto de inmuebles y declarar en su artículo 4.º que tales acciones no son inmuebles, cuyo criterio sostiene la nueva Ley Hipotecaria, invocando en el mismo artículo el argumento del artículo 334 del Código civil antes expuesto.

Por lo tanto, termina diciendo, mientras la participación de los socios no se concrete mediante la liquidación y adjudicación del haber social, debe reputarse mueble, y su transmisión en este caso liquidarse como tal, aplicando el artículo 24 del Reglamento.

Comentarios.—Reputamos muy interesante el problema que la Resolución que comentamos plantea, tanto desde el punto de vista civil como por lo que se refiere a los efectos de la liquidación del Impuesto.

A nosotros, que no escribimos como civilistas, de un lado porque no lo somos, y de otro, porque el problema lo vemos colocándonos en el plano del comentarista del Impuesto de Derechos reales, nos parece que no está suficientemente esclarecido en puros principios de Derecho civil y mercantil y con la vista puesta en esos artículos 334 al 336 del Código civil. Creemos que no estuvo

en la mente de sus redactores como lo estuvo en la de los ilustres autores de la Exposición de motivos de la Ley Hipotecaria de 1861, pero, bien entendido, que éstos, como ellos mismos dicen, no lo afrontaron desde el punto de vista estrictamente del Derecho civil, sino desde el hipotecario, porque «no corresponde a la Ley Hipotecaria—dicen—definir y clasificar las diferentes clases de bienes que comprende por regla general la división de éstos en muebles y raíces». Es decir, que ellos, si bien se plantearon el problema, no lo estudiaron y resolvieron más que en el aspecto de si las acciones, sean nominativas o al portador, pueden o no ser inscriptibles, decidiéndose por la negativa aunque representen derechos sobre bienes inmuebles cuando la respectiva Sociedad los posea. En tal caso, dice la Exposición de motivos, «podría dudarse si realmente les corresponde esta clasificación», pero «la índole de las Sociedades por acciones se opone a darles semejante carácter, el carácter comercial prevalece en ellas y aglomerar las formalidades para su transmisión es desnaturalizarlas»; y añade: «Podrán poseer bienes inmuebles, pero aunque por ser éstos de la Sociedad *son de todos los socios en común*, no puede en rigor decirse que están representados por las acciones: las acciones sólo representan una parte alícuota de todo el capital social, sin determinación de los bienes en que consiste, ya sean raíces, ya muebles, ya cosas incorporales.»

Aunque la cita es larga, la transcribimos completa porque de ella queremos deducir, primero, que, efectivamente, los justamente celebrados autores de la Exposición de motivos no entraron en el fondo civil de la cuestión, y segundo, que dan un argumento de mucha fuerza en contra de los que sostienen que las acciones de una Sociedad, tanto si son nominativas como al portador, deben ser conceptuadas como bienes muebles, y en contra, por lo tanto, de la tesis de la Resolución del Tribunal Central que venimos comentando, y en contra, asimismo, de la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1925, invocada por el propio Tribunal Central.

El argumento es éste: la Exposición de motivos dice categóricamente que aunque la Sociedad posea bienes inmuebles, aun siendo de la Sociedad, «son de todos los socios en común»; luego, de aquí hay que deducir que si *son de todos los socios en común*,

quiebra la argumentación de la sentencia del Tribunal Supremo, arriba invocada por el Tribunal Central y en la que éste hace especial hincapié para llegar a la conclusión de que los derechos que los socios tienen en la Sociedad a que pertenecen han de ser calificados como de naturaleza mueble, incluso en el caso de que todos o parte de los bienes de la misma sean raíces. Y quiebra el argumento porque si, como la Exposición de motivos dice, los bienes son de todos los socios en común, el que dispone de su participación en la Sociedad y la cede o de cualquier manera la transmite, es evidente que cede o transmite su participación en el dominio de una cosa inmueble siempre que 'el acervo social' se componga en todo o en parte de cosas inmuebles; y esto independientemente de que esa participación esté simbolizada por una acción y de que ésta sea nominativa o al portador o que no adopte tal simbolismo, como no lo adopta normalmente en una Sociedad civil o en una mercantil colectiva. Si, según la tesis de la Exposición de motivos aludida, el socio es, en relación al haber social, un comunero, tan comunero es cuando transmite la parte alícuota indivisa que se llama «acción», como cuando transmite la parte alícuota, indivisa también, que pueda corresponderle en el dominio en común de una casa con otros condóminos.

El natural desenvolvimiento de la cuestión nos ha llevado insensiblemente al campo de los civilistas aun sin ostentar, como hemos hecho notar anteriormente, esa especialización, y ya en ese camino, no será inoportuno recordar aquí el notable trabajo del muy ilustre comentarista Sr. Roca-Sastre sobre la «Naturaleza jurídica de la aportación social», aparecido en el número de la *Revista de Legislación y Jurisprudencia* del pasado abril. El recuerdo viene perfectamente a cuento, porque la opinión del autor, larga y eruditamente razonada, viene a coincidir con la de los eminentes redactores de la reperida Exposición de motivos en cuanto a la tesis de que los bienes de las Sociedades *son de todos los socios en común* o, como dice el preclaro autor, el acto de aportación de bienes a una Sociedad no es acto de transmisión onerosa, «sino un acto de comunicación de bienes», cuyo criterio ciertamente que lo avalan tanto el Código civil como el mercantil cuando en varios de sus artículos como, por ejemplo, el 1.665 del primero y el 116 del segundo dicen que el contrato de Sociedad o Compañía es aquel por

el que dos o más personas se obligan a *poner en común* bienes o industria.

Tal concepción choca, como se ve, con la corriente sobre la figura jurídica «Sociedad», y parece a primera vista que puede tener no poca trascendencia, no ya para el Derecho civil y mercantil, sino especialmente para el Impuesto de Derechos reales. Así es, efectivamente; este concepto de Sociedad que supone que las aportaciones que a ellas se hacen no son verdaderas enajenaciones, sino más bien una comunicación de bienes, en opinión de Roca Sastre, o una puesta de bienes en común, como claramente se desprende de la definición del contrato de Sociedad que los dos Códigos fundamentales sustantivos nos dan y como opinan los firmantes de la Exposición de motivos tiene para los efectos fiscales de la liquidación del Impuesto de Derechos reales indudable trascendencia. Sería necesario revisar y concordar varios de los conceptos que hoy contiene el artículo 19 del Reglamento si al fin llega a prevalecer en la doctrina esa nueva concepción de la figura jurídica que el contrato de Sociedad engendra, particularmente los que se refieren a los conceptos de Sociedad universal y particular de bienes y ganancias—artículos 1.672 a 1.678 del Código civil—y a la comunidad porque, como claramente se ve, esa nueva visión del problema borra o, por lo menos, hace que se acorten las distancias entre los clásicos matices diferenciales entre esas distintas figuras jurídicas.

El tema origina no pocas sugerencias, que no es hora de tratar aquí con motivo del simple comentario de una Resolución. Queda, pues, sencillamente enunciado, a reserva de más amplio desenvolvimiento en su día y en su momento.

Digamos para terminar, y ya en concreto en cuanto a la liquidación que fué objeto de discusión, que la solución dada al caso por el Tribunal Central, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de enero de 1925, solamente con muchas reservas la admitimos, porque, en puros principios, la tesis de que quien cede la participación que tiene en una Sociedad, dueña de inmuebles, cede una cosa de naturaleza «mueble» ofrece muy serios reparos.

El problema encierra aún otro interesante matiz dentro del Reglamento del Impuesto, cual es el de la antinomia del párrafo 9) del artículo 19 con el párrafo 6) del artículo 20, ambos del mismo

Reglamento; el matiz es éste: ¿Por qué la cesión de la participación en una Sociedad se liquida—apartado 9)—como tal cesión y la transmisión de una o más acciones de una Sociedad mercantil en documento público tributa—apartado 6)—por el concepto de Sociedad al 0,60? Quede aquí, por hoy, el interrogante.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 1945.

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE LAS ADQUISICIONES DE BIENES MUEBLES POR EL ESTADO NO DEPENDE DE QUE LA ADQUISICIÓN SE REALICE POR GESTIÓN DIRECTA, SIN CONCURSO NI SUBASTA, PUESTO QUE EL QUE SE LLENEN O NO ESAS FORMALIDADES SOLAMENTE AFECTA A LOS REQUISITOS QUE HAN DE CUMPLIRSE EN UNO U OTRO CASO Y NO A LA NATURALEZA JURÍDICA DEL CONTRATO. EN TODO CASO EL VENDEDOR HA DE APORTAR LA PRUEBA QUE ACREDITE LA EXENCIÓN, SO PENA DE APLICAR LA PRESUNCIÓN DE QUE EL ACTO ESTÁ SUJETO A TRIBUTACIÓN.

Antecedentes.—Al ser presentados al cobro ciertos libramientos que una Sociedad que había suministrado material a un Centro ministerial, la Abogacía del Estado en la Caja general de Depósitos, giró liquidación por el Impuesto de Derechos Reales por el concepto de bienes muebles, aplicando el tipo del 2,50 por 100.

Recurrida la liquidación, se alegó que el contrato se originó por gestión directa y se acompañaron varias facturas correspondientes a otros tantos pedidos del Centro directivo adquirente, como única prueba.

La reclamación fué desestimada por el Tribunal Central, con apoyo en los artículos 25, apartado 6.º, y 24 en relación con el 48, todos del Reglamento, que se refieren a la venta al Estado de materiales u otros bienes muebles que no puedan calificarse de suministros y a la sujeción al impuesto de las transmisiones de bienes muebles por el contrato y con carácter de perpetuidad.

Contra esas normas nada dice el hecho de que la compra nazca por gestión directa, sin recurso, ni subasta, ni publicidad, porque esas formalidades no pasan de ser requisitos que han de ser observados, en sus respectivos casos, en la contratación que el Estado realiza, y no afectan a la naturaleza jurídica del contrato, ni mucho

menos a la exención del impuesto, puesto que el artículo 6.º del Reglamento no menciona esos requisitos como productos de exención.

Por otra parte, la Sociedad reclamante se abstuvo de toda prueba, en cuanto a las circunstancias del contrato, que pudieran servir de fundamento a la exención pretendida, y con ello infringió el principio procesal del artículo 63 del Reglamento de Procedimiento, que impone al reclamante la obligación de probar su derecho, lo cual trae como consecuencia que la Administración aplique la presunción general de sujeción al Impuesto.

La conclusión a que llega el Tribunal en esta Resolución, nos parece fundada y reglamentaria, porque, aparte de la falta de prueba, el que la contratación administrativa requiera unas u otras formalidades para ser perfecta, nada dice en pro ni en contra de la exención del acto al impuesto.

Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1946.

EL HECHO DE QUE UNA FUNDACIÓN ESTÉ RELEVADA DE RENDIR CUENTAS AL PROTECTORADO, NO ES MOTIVO PARA DENEGAR LA EXENCIÓN, SUPUESTO QUE SE DEN LOS REQUISITOS A QUE EL ARTÍCULO 2.º DE LA INSTRUCCIÓN DE BENEFICENCIA DE 14 DE MARZO SE REFIERE.

Antecedentes.—En disposición testamentaria se constituyó una Fundación denominada «San Enrique», con la finalidad de repartir anualmente determinadas cantidades en premios a obreros pobres, viudas modestas, estudiantes pobres, etc., constituyéndose el correspondiente Patronato de que sería presidente el Arzobispo de Valencia, con un capital importante en valores del Estado, cuya Fundación fué clasificada de beneficencia particular, con la sola obligación, por parte del Patronato, de declarar solemnemente el cumplimiento de las cargas con arreglo a la moral y a las leyes.

Se solicitó la exención del impuesto de personas jurídicas, con arreglo al artículo 269 del Reglamento respectivo, y la Dirección General de lo Contencioso la denegó en 9 de abril de 1932, por la razón de que, aunque el fin fundacional era benéfico, no constaba el requisito de la adscripción directa e inmediata de los bienes a la realización del mismo, por no haber sido convertidos los valores en inscripciones nominativas e intransferibles.

Reproducida la petición de exención y acreditada dicha conversión la misma Dirección General, con fecha 27 de marzo de 1935, denegó de nuevo la exención, fundándose en que el Patronato estaba fuera de la fiscalización del Protectorado del Gobierno al estar exento de rendir cuentas.

Planteadas la demanda ante la Sala tercera, en unión de la declaración solemne del Arzobispado de estar cumplidas fielmente las cargas fundacionales, por haberse destinado íntegramente los productos de los bienes a los fines ordenados en el testamento institucional, la Sala revoca el acuerdo impugnado, y dice que la Fundación está de lleno dentro de la exención, letra F) del artículo 44 de la Ley, y del número 8.º del artículo 264 del Reglamento, que dicen que gozan de exención los bienes que de una manera directa e inmediata, y sin interposición de personas, se hallan adscritos a un fin benéfico de los enumerados en el artículo 2.º del Real decreto de 14 de marzo de 1899, requisitos que, indudablemente, se dan en el caso, ya que, acreditada la adscripción, desapareció la razón de la denegación acordada primeramente por la Dirección General.

En cuanto al segundo acuerdo denegatorio, dice la Sala que no se puede deducir que no hay fiscalización del hecho de que el Patronato esté relevado de rendir cuentas y meramente obligado a declarar solemnemente el cumplimiento de los fines fundacionales, porque ello no impide, de acuerdo con el artículo 6.º de la Instrucción y Real decreto de 14 de marzo de 1899, que la Administración pueda exigir justificación del cumplimiento dicho.

Añade, por fin, la sentencia que si la tesis del acuerdo impugnado prosperase, resultaría, en definitiva, que se daba vida a una causa denegatoria de exención no prevista en la Ley, al suponer que la relevación de rendir cuentas equivale a no adscribir los bienes al fin fundacional, lo cual sería tanto como introducir un requisito nuevo para que la exención se produzca, sin que tal requisito lo establezca la Ley, entrometiéndose así la Administración en funciones legislativas que no le están atribuidas por aquélla.

La precedente argumentación nos parece tan decisiva y concluyente, que nos releva de todo comentario.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.