

Las Sociedades a través del impuesto de Derechos reales

Del número XVI del artículo 2.º de la Ley del Impuesto de Derechos reales se deduce que, por el concepto de "Sociedades", se llama a tributar: *a)* Por las aportaciones que hagan los socios al constituirse aquéllas o después de constituídas; *b)* Por las prórrogas, modificaciones, transformaciones y disminución de capital, y *c)* Por las adjudicaciones de bienes que se hagan a los socios o terceras personas al liquidarse o disolverse las Sociedades.

Sin embargo, en el Reglamento, en su artículo 19, se suele decir con frecuencia que tal o cual acto tributará por "constitución" de Sociedad o por "disolución", pero insistimos que lo que tributan son las aportaciones de bienes o metálico desembolsado en la constitución y las adjudicaciones en la disolución, aunque algunas de dichas adjudicaciones se presuman.

Aportaciones.—Se regulan en los apartados 1), 2) y 3) de dicho artículo. El apartado 1), en cumplimiento del número 28 del artículo 6.º del Reglamento, empieza por eliminar de sus preceptos a las aportaciones a la Sociedad conyugal. No sólo a la constituida bajo el régimen de la Sociedad de gananciales, sino cualquiera otra, puesto que no distingue.

En todas las demás Sociedades, aunque las formas que adopten sean o no las indicadas por el Código de Comercio como generales, al constituirse, incluso por documento privado, tributarán a cargo de la Sociedad las aportaciones que realicen los socios por el valor de bienes aportados o metálico desembolsado y por el tipo del 0.60 por 100.

Por lo tanto, para exigir el impuesto se requiere el acuerdo de

constitución y la aportación. Esta se realiza por medio de la suscripción y el desembolso.

Con referencia a las Sociedades capitalistas fija claramente el concepto de aportación la sentencia de 29 de septiembre de 1928 al declarar que no puede admitirse como aportación de capital, ni mucho menos como capital desembolsado, unas acciones emitidas en tanto en cuanto no se hagan efectivas en todo o en parte de forma que, al constituirse una Sociedad sólo debe liquidarse lo que realmente entre en su patrimonio, sin perjuicio de practicarse nuevas liquidaciones a medida que sean exigibles los dividendos pasivos.

En las Sociedades anónimas de cierta importancia la constitución de la Sociedad y la suscripción de acciones es simultánea. Generalmente esas Sociedades no se exponen a tener un fracaso en el mercado y "finan-zan" la operación con la Banca, es decir, aseguran el capital; pero puede ocurrir el caso de constitución sucesiva que tiene lugar cuando en principio no hay más que un proyecto de constitución (1), un programa a seguir, una especie de situación provisional, precontratual, incluso con suscripción de parte de acciones y redacción de estatutos, invitando a la suscripción pública del resto de aquéllas y quedando de hecho aplazada la constitución al resultado de una asamblea entre todos los suscriptores.

En esas constituciones sucesivas no hay materia para tributar. Para que proceda la exacción del impuesto no basta el propósito de constituir una Sociedad aunque se suscriban acciones y se redacten los estatutos; es necesario la constitución definitiva, y además la aportación consumada en parte o en su totalidad.

En las Sociedades anónimas es variadísima la serie de modalidades que pueden adoptar las acciones o títulos representativos de la participación que a cada titular o tenedor de las mismas se les concede en el capital social o en las utilidades de la Sociedad, pero a los efectos del impuesto pueden calificarse en tres grupos: a) Las que llevan consigo aportaciones en efectivo, en bienes o metálico. b) Las que remuneran trabajos preparatorios, gestiones, estudios, iniciativas, etc., que se conceden a los llamados socios fundadores sin la obligación de aportar bienes o metálico en efectivo; y c) Aquellas que tampoco

(1) Puede consultarse, entre otros, el trabajo de Pompeyo Claret en *Revista de Legislación y Jurisprudencia*. Agosto 1943. Tomo 174, pág. 163.

suponen aportación de bienes, calificadas generalmente de acciones de trabajo y que representan la participación que se concede a los obreros en las utilidades de la Sociedad.

Las del grupo *a*), como hemos dicho, tributan al 0,60; las del *b*) al 2,50 por el concepto de cesión, a cargo del titular, por el valor de cada acción y si no es conocido, por el mayor valor nominal de las demás, y las del grupo *c*) no están sujetas al impuesto.

Los artículos 1.665 y 116 de los Códigos civil y de Comercio, respectivamente, permiten la aportación de industria. Claro está que dentro del concepto "industria" entran los conocimientos técnicos y prácticos.

Venimos recalcando que se tributa por el valor de "los bienes o derechos aportados o metálico desembolsado", pero ¿puede estimarse que se desembolsa algo o que se aportan bienes o derechos cuando lo que el socio aporta, exclusivamente, son sus conocimientos técnicos o prácticos?

Francamente creemos que no, a pesar de que se inclinan por la afirmativa autores de reconocida e indiscutible competencia como Rodríguez Villamil, quien argumenta de la siguiente forma (1): "Para opinar así nos apoyamos, en primer lugar, en que ese conjunto de cosas son valuales y están en el comercio de los hombres, y además en lo que a *sensu contrario* se deduce del apartado 3) del artículo 19 en sus dos incisos: en el segundo porque si exceptúa de lo dispuesto en él a las acciones de trabajo obtenidas por los obreros es claro que comprende a las mismas cuando no se refieran a obreros; y en cuanto al inciso primero, porque si, como dice la sentencia de 27 de marzo de 1933, los partes de fundador, aunque no representen capital alguno, deben tributar si se entregan en pago de "aportaciones" y desembolsos por el concepto de "Sociedades", número 57—en la tarifa actual el 58—, claro está, a nuestro entender, que con más razón deben tributar si esas "cosas" a que nos venimos refiriendo no sólo representan capital, sino que entran a formar parte del acervo social y se les reconoce como tales aportaciones."

Para nosotros la razón fundamental que justifica nuestra posición estriba en el principio de derecho que afirma que, en buena técnica

(1) *Legislación del impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes*. 1941, pág. 141.

ca hermenéutica, los preceptos reguladores de la materia de impuestos merecen y deben ser interpretados restrictivamente en cuanto han de ceder en perjuicio del contribuyente, y a su vez recomiendan una interpretación extensiva cuando tienden a beneficiarlo. (Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 1931.)

Y no cabe, en nuestro modesto entender, incluir en la calificación de "metálico, bienes o derechos", que es lo único que se llama a tributar, esos conocimientos industriales, incluso la aptitud personal, en un amplio sentido, no porque sea difícil de valorar, ya que seguramente con la escritura de constitución a la vista se deduce el valor que le da el propio interesado, sino porque no es materia de tributación.

El legislador fiscal tuvo que tener presente el vocablo "industria" que adoptan nuestros Códigos civil y de Comercio y no lo recogió al regular la exacción del impuesto de Derechos reales. No hay objetivos que interpretar *meus legis, meus legislatoris*. No hay transmisión de metálico, bienes o derechos. No va el espíritu de la Ley por un camino y su letra por otro. Hay perfecto acuerdo.

También entendemos que de los incisos del apartado 3) del artículo 19 no se deduce a *contrario sensu* la tesis que sostiene Rodríguez Villamil. Ciertamente se exceptúan las acciones de trabajo, en los casos que reviste esta forma, la participación de los obreros y *del personal permanente de la Empresa*, pero ¿por qué no ha de comprenderse entre los trabajadores o personal permanente de la Empresa al socio industrial cuando seguramente es el elemento esencial?

Los artículos 138, 140 y 141 del Código de Comercio dan a entender que el socio industrial es un trabajador de la Empresa que se expone a perder su trabajo y a quien se le prohíbe ocuparse en negocios de especie alguna y, por lo tanto, presta su actividad en peores condiciones que los demás trabajadores.

En cuanto a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1933, dicho con todos los respetos, no está clara, y posiblemente por falta de claridad no nos parece acertada, por eso no la aceptamos como punto de partida para argumentar sobre el otro inciso del apartado 3) al que antes hemos aludido.

En las aportaciones habrá que tener en cuenta el valor comprobado de los bienes que se aportan y la contraprestación que representan. Sobre este extremo induce a error el apartado 2) del artículo 19, porque de su redacción parece deducirse que sólo cuando, conforme al

valor declarado, algún socio aportase bienes o derechos de mayor valor que el de las acciones que recibe la diferencia tributará por el concepto de cesión.

Entendemos que siempre que esa diferencia exista hay que liquidar por cesión. Así se deduce de la Sentencia de 2 de mayo de 1925, al afirmar que corresponde al concepto de cesión el exceso del valor resultante de la *comprobación* de unos bienes valorados para su aportación.

Sin embargo, el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1943 afirma que no procede la comprobación de valores de los bienes aportados a una Sociedad porque no lo admite el Reglamento del impuesto en su capítulo VI.

A nuestro modo de ver, los bienes que se aportan se transmiten, y el apartado 1) del artículo 80 del Reglamento afirma con toda claridad que la Administración, en todo caso, tiene la facultad de comprobar el valor de los bienes o derechos transmitidos, precepto que confirma el artículo 86 del propio Reglamento.

Prórrogas, modificaciones, etc.—El tiempo de duración de una Sociedad es uno de los requisitos que se exigen para su constitución (1) aunque las colectivas y comanditarias pueden constituirse por tiempo indefinido (2). Por lo tanto, sólo cabe la prórroga de las constituidas por tiempo limitado, para lo que hace falta un nuevo contrato si el acuerdo de prórroga se adopta después de expirado el plazo de duración (3).

Los párrafos 4) y 5) del artículo 19 llaman a tributar las prórrogas del contrato de Sociedad, de acuerdo con los preceptos citados. Si para esa prórroga no hace falta nuevo contrato porque el acuerdo se adoptó antes de cumplirse el término de duración, se tributa al 0,60 por 100 del capital efectivo, es decir, por la diferencia entre el activo y el pasivo de la Sociedad, para lo cual hay que acompañar o insertarse en el documento donde la prórroga se hace constar el inventario y balance del capital el día en que el acuerdo se adopte. Si así no se hace, se liquidará sobre el capital nominal, sin perjuicio del derecho de la Administración para exigir declaración del total activo y liquidar sobre éste cuando excede del capital nominal. Transcurrido

(1) Artículos 125, 134 y 145 del Código de Comercio.

(2) Artículo 124 del Código de Comercio.

(3) Artículos 223 del Código de Comercio y 1.703 del Código civil.

el término de duración de la Sociedad, la prórroga tributa como disolución y constitución.

¿Qué se entiende por modificación de Sociedad? El Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de octubre de 1918, parece que admite como modificación todo lo que no afecte a las bases esenciales y la doctrina admite también la diferenciación entre las modificaciones de aspecto económico y las que se refieren al aspecto político.

De la lectura de los apartados 6) al 13) del artículo 19 del Reglamento se deduce que éste sólo entiende por modificación de Sociedad todo lo que supone aumento o disminución del capital social. No hay más que leer esos apartados para llegar a la convicción de que el legislador fiscal ve la modificación sólo desde el punto de vista económico, llegando en el apartado 13) a dar una norma general, después de haber señalado casos específicos, al decir que todo lo que dé lugar a nuevas aportaciones a la Sociedad o devolución de bienes a los socios se liquidará por constitución o disolución, respectivamente.

Estudiados esos preceptos y conocidas las formas que generalmente adoptan las Sociedades, veremos que, por su naturaleza jurídica, a las anónimas, como modificación de Sociedad, sólo se les puede aplicar los preceptos de los apartados 10), 11), 12) y 13). En cambio, a todas las demás Sociedades no sólo se les podrá aplicar esos preceptos, sino los que contienen los apartados 6), 7), 8) y 9).

Sabidos los conceptos de "aportación" y "prórroga" y que por "modificación" se entiende las nuevas aportaciones o devoluciones parciales, en cuanto sepamos lo que es "disolución" de Sociedad, todas las demás posturas jurídicas que adopten las Sociedades desvirtuando sus primitivos o anteriores pactos sociales, a los efectos del impuesto, serán "transformaciones".

Toda transformación tributa. No lo dice el artículo 19 del Reglamento pero es lo mismo, porque lo ordena el apartado XVI del artículo 2.º de la Ley.

El párrafo 14) del artículo 19 sólo comprende algunos casos de transformación al decir: "La transformación de la Sociedad *por* cambio de naturaleza o forma, *por* variación de objeto o *por* ampliación del mismo " Es decir, señala tres casos de transformación.

Si sólo se entiende por transformación esos tres casos habrá que liquidar por modificación todo lo que no sea constitución, prórroga, transformación y disolución, porque insistimos en que el apartado XVI

del artículo 2.º de la Ley ordena que tributen todas las modificaciones y transformaciones (1).

Pero lo verdaderamente difícil es calificar, desde el punto de vista fiscal, cuándo hay transformación y cuándo disolución de una Sociedad y constitución de otra. Es transformación, según la letra del apartado 14) del artículo 19, el contrato por virtud del cual una Sociedad colectiva, constituida durante el plazo de diez años, con un capital de 100.000 pesetas, dedicada a la venta de pescado, se convierte a los nueve años de su existencia en una Sociedad anónima (cambio de forma) que se dedica a negocios de seguros (variación de objeto).

¿Y qué pasa si dos Sociedades, con igual o diferente objeto, acuerdan transformarse en otra para comprender en la ampliación de aquéllos nuevas facultades u operaciones?

De acuerdo con ese párrafo 14), también debería tributar por transformación, porque si es verdad que dicho párrafo empieza singularizando: "la Sociedad", no es menos cierto que el número XVI del artículo 2.º de la Ley pluraliza desde el principio de su redacción y sigue pluralizando al llegar a las "transformaciones", de forma que son transformaciones de "Sociedades"; luego puede entenderse que el párrafo 14) tiene un defecto inicial de redacción, máxime cuando el propio párrafo, en su último inciso, reconoce como posible que en la transformación de la Sociedad surja una *nueva* Sociedad.

"Ese caso, se argumenta, es el clásico de fusión de Sociedades." Estamos de acuerdo. "Ese caso, se sigue argumentando, desde el punto de vista del derecho privado, implica la disolución de dos Sociedades y la constitución de una nueva." También estamos de acuerdo. "Y ese caso, por último—continúa la argumentación—, lleva consigo siempre la liquidación del impuesto por disolución de dos Sociedades y constitución de otra nueva." ¿Por qué? ¿En dónde dice el Reglamento que la fusión se liquide de esa forma? Lo que nos dice es que sólo así se liquidará cuando los acuerdos de transformación se adopten después de transcurridos los términos de duración de las Sociedades.

Disolución.—Disolver una Sociedad equivale tanto como eliminar

(1) Sin embargo, el T. E. A. C., en Resolución de 8 de febrero de 1944, ha declarado que el cambio de domicilio no supone ni modificación ni transformación.

el nexo jurídico que hay entre sus socios, analizado desde todos los puntos de vista.

Normalmente la disolución de una Sociedad lleva consigo la liquidación de su patrimonio, que tendrá como punto de partida el inventario de todos sus bienes (activo); el de todas sus deudas (pasivo), y como resultado o diferencia entre ambos, el haber líquido que se distribuirá entre los socios proporcionalmente a sus acciones o participaciones en la Sociedad.

Ningún socio, dice el artículo 235 del Código de Comercio, podrá exigir la entrega del haber que le corresponde en la división de la masa social mientras no se hallen extinguidas todas las deudas y obligaciones de la Compañía o no se haya depositado su importe si la entrega no se pudiera hacer de presente.

De forma que con ese "pasivo", no el contable, como aclara la sentencia de 3 de enero de 1944, sino el que representa deudas y obligaciones sociales, se puede hacer dos cosas: pagar a quien se debe o comisionar para que se pague, y surgen los conceptos de adjudicación en pago y para pago de deudas.

El haber líquido se distribuye entre los socios y las adjudicaciones que se les hace en pago de sus aportaciones tributan al 0,60 por 100 si se acompaña el último balance anterior al acuerdo de disolución o se hacen adjudicaciones expresas. En otro caso tributa al 1,20 del capital nominal, sin perjuicio de que el "pasivo" siga tributando de la forma que hemos indicado y sin perjuicio también de exigir la presentación del balance últimamente expresado para liquidar, cuando el haber social líquido exceda del doble del capital nominal, sobre dicho exceso al tipo del 0,60 por 100.

Si no hay pasivo y se transmite a un socio todo el activo social, por el exceso de lo que como tal socio le corresponda, tributará como *adquisición* de muebles o inmuebles, sin perjuicio de liquidar por disolución. Así se deduce del último inciso del apartado 18) del artículo 19. Y obsérvese que el Reglamento emplea el verbo "adquirir" porque sin duda el legislador presume que lo anómalo del caso se preste a una transmisión lucrativa.

Fusión de Sociedades.—Nos dice D. Joaquín Garrigues (1) que "en la fusión hay siempre disolución de una Sociedad, al menos, pero

(1) *Curso de Derecho mercantil*, tomo I, pág. 322.

falta generalmente la liquidación." Y nos advierte el párrafo 16) del artículo 19 que para poder liquidar el impuesto por disolución bastará el acuerdo de poner en liquidación a la Sociedad.

"La fusión—nos sigue diciendo el Sr. Garrigues—es la transmisión del patrimonio entero de una Sociedad a cambio de acciones que entrega la Sociedad que recibe ese patrimonio. Mas según que la disolución afecte a ambas (o varias) Sociedades o a una sola, se distingue entre la fusión propiamente dicha y anexión o incorporación.

"En la primera forma las Sociedades que se fusionan se disuelven, viniendo a constituir con sus respectivos patrimonios una nueva Sociedad. En la segunda forma hay una Sociedad que se disuelve y transfiere íntegramente su patrimonio a otra recibiendo de ella acciones como contraprestación."

De manera que el Sr. Garrigues nos enseña que en la fusión falta generalmente la liquidación. Y lo que nos enseña el Sr. Garrigues lo insinúa el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de octubre de 1942 al declarar que el traspaso del activo hecho por una Sociedad en favor de otra, recibiendo los accionistas de la primera títulos de la segunda, no exime a los gestores de practicar las operaciones de liquidación y, por lo tanto, deben ser satisfechos los acreedores de la Compañía que cesa en sus operaciones porque "dicho traspaso no reviste los caracteres de una verdadera fusión de Sociedades en sentido jurídico ni, por lo tanto, se ha debido prescindir del proceso de liquidación, ya que no consta que hubiere mediado acuerdo de fusión ni la entidad fusionante se hizo cargo del pasivo de la fusionada".

Como ya hemos indicado, el apartado 16) del artículo 19 ordena que para que proceda la liquidación del impuesto bastará que exista el acuerdo de liquidación. Al decir "bastará" da a entender que si hay disolución, aunque no exista liquidación, procede la exacción por aquel concepto. Para la doctrina, la fusión implica, al menos, la disolución de una de las Sociedades. Para el Tribunal Supremo (sentencia de 2 de abril de 1930) la fusión implica igualmente acuerdo de disolución, pero, desde el punto de vista fiscal, existiendo el concepto de "transformación", ¿puede sostenerse lo mismo? (1)

(1) Para Jesus Rubio, la presencia de una causa de disolución no implica la disolución real de la Sociedad, sino únicamente el que se transforma el fin social, cesando la actividad productora de su empresa para ser sustituida por la actividad liquidadora. «Principios de la conservación de la em-

Precisamente, como antes hemos indicado, el caso de fusión clásica, fiscalmente, al menos de acuerdo con la letra del precepto, encaja perfectamente dentro del concepto de "transformación".

Adjudicaciones en pago y para pago.—“El derecho fiscal no actúa propiamente sobre el negocio jurídico en sí, sino sobre las realidades de hecho subyacentes a él” (1).

Ya hemos indicado antes cómo surgen las adjudicaciones mencionadas. Por lo que se refiere especialmente a las Sociedades, el artículo 19 les dedica sus apartados 18) a 21).

Las adjudicaciones en pago o para pago, ¿tienen que ser expresas? Desde luego, las primeras, jurídicamente, no se conciben de otra forma. Respecto de las segundas, las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1933 y 22 de noviembre de 1935 afirman, de acuerdo con el párrafo 18) del artículo 19 del Reglamento y el 10) del artículo 9.º, que cuando un socio se hace cargo del activo de una Sociedad debe liquidarse por el concepto de adjudicación aunque no sea expresa, añadimos nosotros, porque basta que la Sociedad tenga un pasivo y el socio la obligación de saldarlo. El caso resuelto por la sentencia de 3 de enero de 1944 no deja lugar a dudas.

Por lo tanto, siempre que exista un pasivo que no se salde por los liquidadores de la Sociedad, debe liquidarse el concepto de adjudicación para pago e incluso a los propios liquidadores es procedente la liquidación cuando la adjudicación sea expresa, según el párrafo 19) del artículo 19, sin que se pueda distinguir entre socios o extraños a la Sociedad, de acuerdo con el apartado 20).

¿Cuándo hay derecho a la devolución de lo pagado por el concepto de adjudicación en cuanto a los bienes inmuebles se refiere? (2).

No podemos, al tratar de fijar conceptos, sustraernos de citar a González Palomino después de haber leído su bonita y documentada conferencia en la Academia Matritense del Notariado (3). “Las ad-

presa y la disolución de Sociedades mercantiles en derecho español”, *Revista de Derecho Privado*, tomo XXII, pág. 288.

(1) Así se expresaba Rodríguez Uria en la conferencia que dió en la Academia Matritense del Notariado, según reseña de Florencio Porpeta en *Revista de Legislación y Jurisprudencia*, diciembre 1944, tomo 176, pág. 679.

(2) Tratándose de bienes muebles no hay derecho a devolución en ningún caso, de acuerdo con el apartado 4) del artículo 24 del Reglamento.

(3) “La adjudicación para pago de deudas”, *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, 1945, pág. 213.

judicaciones para pago de deudas no tienen como finalidad el pago de las deudas, sino el de la asunción de las deudas." Esta es su tesis. Nosotros decimos: "Las adjudicaciones que tienen como finalidad el pago de la asunción de las deudas no son adjudicaciones *para pago* de deudas, sino adjudicaciones *en pago* de la asunción de las deudas."

Afirma el ilustre conferenciante que la legislación del impuesto de Derechos reales "nos enseña que hay dos tipos de adjudicación *para pago*: el de la adjudicación "propia", que no tiene especialidad alguna y se rige por el número 2 de la Tarifa en cuanto adjudicación onerosa a perpetuidad como una vulgar compraventa, y el de la adjudicación "impropia" o en comisión para pago de deudas, que es el único que tiene especialidades de tratamiento".

Realmente el número 2 de la Tarifa no se refiere a las adjudicaciones para pago de deudas, sino *en pago*, o lo que es lo mismo, ese número ordena cómo deben tributar las daciones en pago, porque emplea el concepto de "adjudicación" como sinónimo de dación; pero los párrafos 5) y 4) de los artículos 9.º y 24 del Reglamento, respectivamente, nos insinúan que puede haber adjudicaciones para pago de deudas que no sean temporalmente o en comisión, es decir, que pueden existir otras adjudicaciones mal calificadas *para pago*, en las que la transmisión del dominio de los bienes se realice a favor del adjudicatario a título oneroso, porque como contraprestación se le impone la obligación personal de pagar determinadas deudas, no precisamente con el importe de esos bienes, sino con el de otros distintos, si así lo considera oportuno, incluso con metálico de su propiedad.

Esa insinuación se acentúa más en el párrafo 5) citado, porque para el caso de devolución que regula nos alude a la "enajenación de los mismos bienes", lo que prueba que pueden existir otra clase de adjudicaciones que permitan enajenar bienes distintos de los adjudicados.

Aquellas son las verdaderas adjudicaciones para pago en comisión; no entran en el patrimonio del adjudicatario ni bienes ni deudas; en las segundas, sí. En las primeras el adjudicatario tendrá que rendir cuentas de su gestión, en las otras habrá celebrado un contrato aleatorio, y pierda o gane, sea el valor de los bienes adjudicados mayor o menor que el importe de las deudas, queda obligado a satisfacerlas y con derecho a exigírselo los adjudicantes e incluso los acreedores si prestaron su conformidad.

Por ello, inspirados en la tesis de González Palomino, quizá pu-

diera decirse que en función de pago de deudas no hay dos clases de adjudicaciones de bienes, sino tres, a saber: en pago de deudas (propias), en pago de asunción de deudas (cuasi-propias) y en comisión para pago de deudas (impropias).

Indudablemente las segundas se aproximan más a las primeras que a las últimas. A primera vista, y sin entrar en "honduras", todas ellas exigen las preexistencias de una obligación, en las "propias" entre los adjudicantes y adjudicatario, en las "cuasi-propias" entre los adjudicantes y persona ajena al adjudicatario con transmisión de dominio a favor de éste, y en las "impropias" también entre los adjudicantes y persona ajena al adjudicatario, pero sin transmisión de dominio a favor de éste, que sólo asume una facultad dispositiva.

Las *cuasi-propias* son las que el legislador del impuesto de Derechos reales elimina del derecho a la devolución que ampara el párrafo 5) del artículo 9.º, y sin embargo, las llama a tributar, justamente, por el número 1 de la Tarifa.

Como dice González Palomino, la práctica demuestra que constantemente se hacen adjudicaciones para pago de deudas sin perfilar su verdadera naturaleza jurídica, y en los Registros de la Propiedad hay multitud de asientos todos pendientes de la misma duda.

Pues bien, con esos antecedentes, volvemos a hacernos la pregunta: ¿Cuándo hay derecho a la devolución del impuesto satisfecho por el concepto de adjudicación?

En las adjudicaciones *en pago* y por *asunción de pago* no cabe ejercitar ese derecho, sencillamente porque el Reglamento no lo concede, ya que se limita a las adjudicaciones para pago de deudas en comisión.

¿Presume el Reglamento que son de esta clase todas las adjudicaciones que en el número 1.º de la Tarifa llama a tributar por el concepto genérico de "para pago de deudas"?

Así lo creemos, pero durante el plazo de un año a contar desde la fecha de la adjudicación, a que alude el apartado 5) del artículo 9.º, y el de seis meses que cita el apartado 6) del mismo artículo, en el caso de defunción del adjudicatario.

El legislador-fiscal, después de insinuarnos la diferencia entre una y otra clase de adjudicaciones, nós vino a decir: "Entiendo que todas las adjudicaciones que, genéricamente, pero de un modo expreso, se hacen para pago de deudas, son en comisión si los bienes se enajenan durante el plazo de un año, a contar desde la fecha de la adjudicación

y la prórroga en su caso; e igualmente entiendo que no son en comisión, aunque así se especifique, si transcurren esos plazos sin haberse enajenado aquellos bienes."

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 1944 afirma que la comisión para pago no se supone, sino que ha de aparecer acreditada en el documento liquidable, pero hace esta afirmación con referencia a la liquidación que por adjudicación para pago de deudas provocó el pasivo de una Sociedad y con vista a distinguir las adjudicaciones en pago y para pago, porque el considerando al que aludimos, en la parte que nos interesa, dice así: " pierde importancia la cuestión propuesta acerca de si la adjudicación se realiza en pago o para pago de deudas, si bien con relación a este punto se ha de hacer constar que la comisión para pago no se supone, sino que ha de aparecer acreditada en el documento liquidable, y que, tratándose de adjudicación que tributa por el número 1 de la Tarifa, será de aplicación lo dispuesto en el número 5) del artículo 9.º del Reglamento en cuanto al derecho a la devolución del impuesto, si se cumplieran los requisitos en el mismo exigidos, pues de no cumplirse *queda patentizado* que lo que el adjudicatario hizo fué adquirir en firme los bienes transmitidos y satisfacer el impuesto correspondiente a tal adquisición".

Esa Sentencia nos enseña también que no es posible acceder a la devolución a que se refiere el párrafo 5) del artículo 9.º del Reglamento, si no hay una adjudicación expresa, extremo éste que se deduce claramente del artículo citado, ya que en el párrafo mencionado, con referencia a la enajenación, nos alude a "los mismos bienes", el párrafo 6) nos indica "los bienes destinados a dicho objeto" y el 7) nos dice con toda claridad "el documento acreditativo de la adjudicación". Luego para tener derecho a la devolución, además de realizarse la enajenación dentro del plazo de un año o la prórroga en su caso, la adjudicación tiene que ser expresa, mejor diríamos, detallada, indicando cuáles son los bienes inmuebles que se destinan a tal fin. Por eso, en los casos de adjudicación tácita, es decir, en los casos en que hay adjudicación global del activo a un socio o a una Sociedad, no puede haber derecho a la devolución.

¿Surge el concepto liquidable y debe entenderse que hay adjudicación para pago de deudas cuando se aportan a una Sociedad fincas hipotecadas o se adjudican en pago de las aportaciones?

Silvan (1) afirma que el artículo 60 (2) del Reglamento del impuesto contiene el concepto doctrinal de carga, y el artículo 100, el concepto fiscal.

Según el artículo 100, las hipotecas a los efectos del impuesto no son cargas. Sin embargo; en las sucesiones testamentarias se admite que se deduzca la deuda que garantizan las hipotecas en la parte pendiente de pago; pero sólo se admite como deducible la deuda, no la carga, y en esas transmisiones, no en todas las demás.

Por lo tanto, mientras que el párrafo 3) del artículo 100 diga, con referencia al precio y a la presunción que establece, que en las transmisiones a título oneroso *para determinar la base liquidable* de esa transmisión se aumentará al precio que declaren los interesados el importe de la carga, no hay posibilidad, sin infringir el artículo 43, de restar a esa base ninguna cantidad para que sirva a su vez de base para el concepto de adjudicación, y si se hace, no se infringe ese artículo 43, pero se vulnera el párrafo 3) del artículo 100 citado.

Es decir, que en las transmisiones a título oneroso, como apunta la Sentencia de 7 de noviembre de 1928, hay que tener en cuenta dos sumandos: el precio que se declara y las cargas no deducibles, o sea las cargas que el legislador del impuesto de Derechos Reales estima que no son cargas.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 21 de abril de 1936, declara que la aportación a una Sociedad anónima de una finca valorada en 854.000 pesetas e hipotecada en 500.000, por la que se reciben en acciones 354.000, debe tributar sólo por el concepto de aportación sobre la base de 854.000, y no por igual concepto sobre la base de 354.000, y adjudicación para pago, por 500.000.

El Tribunal invoca la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1917, cuyos argumentos, dicho con toda clase de respetos, no nos convencen, pero el Tribunal Económico-Administrativo Central alude a que no es aplicable el apartado 2) del artículo 19 (3), porque si

(1) «Legislación vigente sobre los impuestos de Derechos reales y transmisión de bienes, caudal relicto y personas jurídicas», pág. 316.

(2) Dice así: «El impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto, sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 57, con deducción de las cargas o gravámenes que disminuyan realmente su estimación.

(3) Ese apartado dice que cuando un socio aportase bienes o derechos de

bién es cierto que la Sociedad al disolverse no vendrá obligada a devolver al aportante la diferencia entre el importe de las acciones que éste recibe y el valor del inmueble, tampoco se lucra la misma Sociedad adquirente, por cuanto ha de satisfacer el importe de dicha suma al acreedor hipotecario en pago de su crédito, y como el pacto originario es de constitución de Sociedad, la base liquidable debe ser el total del inmueble, sin deducir la hipoteca por tratarse de una carga que no tiene la condición de deducible, según el artículo 100 del Reglamento.

Rodríguez Villamil (1) afirma que precisamente porque las hipotecas no son cargas deducibles, es decir, por ser su importe sumable a la base liquidable, es por lo que nace el concepto de adjudicación para pago.

No lo entendemos así. En el caso de la resolución apuntada nacería el concepto de adjudicación tácita para pago si no hubiera un precepto que ordenase que *para liquidar la aportación* había que hallar la base liquidable sumando al precio el importe de la carga.

Posiblemente, en los casos de excepción que señala el último inciso del párrafo 3) del artículo 100, y muy especialmente en el caso del adquirente que se reserva parte del precio *para satisfacer la deuda*, es cuando, por voluntad de las partes, surge el concepto de adjudicación, destruyendo la presunción legal.

En cambio, a nuestro modo de ver, el citado autor está en lo cierto al sostener que el espíritu del apartado 2) del artículo 19 es que la Sociedad tribute—y no al 0,60 por 100—por aquella parte de bienes que recibe y cuyo importe no tiene contrapartida de acciones.

Así lo entendemos nosotros, se lucre o no la Sociedad, porque el precepto no distingue.

Aceptando la doctrina que el Tribunal Económico-Administrativo Central sostiene en esa resolución, en el supuesto contrario, es decir, en el caso de que a un socio, en pago de sus aportaciones, se le adjudicase una finca hipotecada, también debería tributar solamente por disolución al 0,60 por 100 sobre la base de la adjudicación en pago de la aportación, más el importe de la hipoteca. Resultaría que del pasivo

mayor valor que el de las acciones o participación en la Sociedad que en representación de aquéllos se le reconozca, la diferencia entre el valor de dichas acciones o participación y el de los bienes aportados, se reputará como cesión a la Sociedad.

(1) Obra citada, pág. 155.

de la Sociedad había desaparecido fiscalmente una partida idéntica al importe de la hipoteca, y si ese importe era lo que quedaba del pasivo, había desaparecido el pasivo entero.

No hay traspaso del "activo social" de un socio a otro, que es el caso que regula el artículo 9.º en su apartado 18), para exigir el impuesto por adjudicación para pago, cuando hubiera pasivo; en el supuesto mencionado había desaparecido el pasivo, pero aunque así no se entendiera, *después de haber tributado el socio por el concepto de disolución sobre el importe total anteriormente mencionado*, ¿quién sería el contribuyente de esa liquidación a practicar sobre la base del pasivo por el concepto de adjudicación para pago de deudas?

Se puede argumentar de contrario: "Es que el último inciso de ese apartado 18), aunque no exista pasivo, ordena que se liquide el exceso como adquisición de muebles o inmuebles". Y si así es, con vista de la adjudicación, estamos en el mismo caso que con referencia a la aportación señala el apartado 2) del mismo artículo 19. El pacto originario sería el de disolución de Sociedad; la base liquidable, la totalidad del inmueble sin deducir la hipoteca, por tratarse de una carga que no tiene la condición de deducible, y aunque es cierto que el socio recibe más bienes de los que corresponden a su aportación, también es cierto que no se lucra porque ha de satisfacer al acreedor hipotecario la cantidad de que responde la hipoteca. Así argumenta el T. E. A. C.

No debe ser así. El problema que para las transmisiones a título oneroso plantea la diferencia entre el tipo aplicable a la transmisión de que se trate y el de las adjudicaciones, por no considerarse la hipoteca como carga deducible, no es ningún problema cuando los contratos a liquidar son de constitución o disolución de Sociedades, porque los da resueltos en cuanto a las aportaciones, el apartado 2); y respecto a las adjudicaciones, el último inciso del apartado 18), ambos del artículo 19. Son dos topes con los que se tropieza al huir de las adjudicaciones para pago de deudas.

FEDERICO BAS Y RIVAS.

Registrador de la Propiedad.