

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

CÓMO DEBE SER CALIFICADO EL CONTRATO POR EL QUE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA ADQUIERE DE UNO DE SUS SOCIOS UNA PARTICIPACIÓN INDIVISA EN UN INMUEBLE A CAMBIO DE ACCIONES DE LA MISMA SOCIEDAD. LOS ACTOS LIQUIDABLES, ¿SON EL DE COMPRAVENTA Y EL DE APORTACIÓN A LA SOCIEDAD, O SOLAMENTE ESTE ÚLTIMO? (1).

Antecedentes.—Entre una Sociedad anónima y uno de sus socios se otorgó escritura pública en la cual se declaró que el segundo aportaba a la Sociedad una sexta parte indivisa de una fábrica y que, en pago, se adjudicaban al aportante ocho acciones de la misma Sociedad, importantes 40.000 pesetas nominales.

Presentado el documento a liquidación, la Oficina liquidadora giró dos liquidaciones sobre la base de las 40.000 pesetas, una por el concepto y tipo de compraventa y otra por "Sociedades".

Recurrida la liquidación de compraventa ante el Tribunal Económico-Administrativo provincial, éste la confirmó, y otro tanto hizo en su sentencia el Tribunal Contencioso-Administrativo de la provincia.

Como no tenemos a la vista ni la mencionada escritura ni tampoco la de constitución de la Sociedad, nos atenemos a lo que de la sentencia resulta en sus dos únicos considerandos, y, según ellos, la teoría del Tribunal Contencioso provincial es la siguiente: para aplicar el tipo comprendido en la tarifa, en el epígrafe "Sociedades", a las aportacio-

(1) Apartándonos un poco del enunciado bajo el que esta sección se contiene, incluimos en ella unos casos de interpretación del reglamento, vistos según el criterio del articalista, que, aunque no se refieren a resoluciones dictadas por el T. E. A. C. ni a sentencias del T. S., encierran interés, han tenido vida real y pueden servir de orientación a los lectores a quienes esta parte de la REVISTA más particularmente afecta

nes hechas por los socios, es menester que éstas "sean hechas al constituirse la Sociedad" y que "las que se desembolsen o aporten en lo sucesivo lo sean por las estipulaciones sociales o en virtud de las modificaciones o transformaciones que se acuerden", y redondea su criterio añadiendo que "siempre es requisito indispensable que consten en el contrato o en las modificaciones de los mismos".

A esta premisa añade otra segunda, cual es que en los estatutos de la Sociedad recurrente no se estipula nada sobre aportaciones en lo futuro y que "el artículo 4.º de la escritura social, al conferir al Consejo de Administración la forma de colocar y pagar las 201 acciones, no tiene otra finalidad que facultar a dicho Consejo para este solo extremo"; de cuyas dos premisas deduce la sentencia que la Sociedad, "al adquirir un inmueble pagando su importe con acciones de las que puede disponer, *sin constituir un aumento de capital*, realiza una verdadera compraventa, porque la titulada aportación no ha sido hecha por las estipulaciones acordadas, cual categóricamente exige el artículo 19 del reglamento".

A lo dicho añade después la sentencia que, según el artículo 41, el impuesto ha de exigirse con arreglo a la verdadera naturaleza del contrato, sea cualquiera la denominación que las partes le den, y deduce que el acto es de compraventa exclusivamente.

Comentarios.—Hemos hecho notar que no conocemos los términos concretos de la escritura de constitución de la Sociedad ni los de la escritura discutida, pero, a través del primer considerando reseñado, captamos un dato fundamental para sostener nuestro criterio, radicalmente opuesto al de la sentencia. El dato es que la mencionada Sociedad tenía en cartera un determinado número de acciones, parte de las cuales fueron entregadas al socio aportante en equivalencia de la porción de casa transmitida a aquélla, y que el Consejo de Administración estaba facultado para ponerlas en circulación.

Esto dicho, digamos también que el problema consiste en determinar si el contrato discutido engendra dos actos liquidables, uno de compraventa y otro de aportación a la Sociedad, liquidable por el concepto de "Sociedades", o si, por el contrario, el acto es, civil y fiscalmente, uno solo: el de aportación social.

Está claro, en primer lugar, que el pago de la aportación de que se trata fué hecho por la Sociedad con acciones existentes en cartera, y, por lo mismo, es claro también que, en contra de lo que la sentencia

dice, el capital social sufrió un aumento equivalente a 40.000 pesetas, que es el valor nominal de las acciones puestas en circulación. En esto está precisamente el nervio de la cuestión y de ahí arranca la desviación del camino real en que el considerando incurre. Una Sociedad puede realizar, y realiza de hecho, innumerables actividades jurídicas con sus bienes que nada tienen que ver con los actos que técnicamente se llaman de "constitución" o "aportación" a los efectos del artículo 19 del Reglamento del impuesto, y así puede adquirir bienes dando, en cambio, otros o metálico, y en tal caso habrá realizado una compraventa o una permuta, con lo cual, la persona que con ella contrata quedará, una vez consumado el contrato, tan desligada de la Sociedad como lo estaba antes.

En cambio, quien siendo o no socio de una Empresa, contrata con ella y le entrega determinados bienes o derechos, recibiendo en compensación acciones que la Sociedad tiene en cartera y pone para el caso en circulación, establece con ella un vínculo jurídico y económico que, lejos de terminar, como en el caso anterior, al consumarse el contrato, es fuente de sucesivos y recíprocos derechos y obligaciones en lo futuro. Sencillamente—y esta es la diferencia sustancial con el caso anterior—, el individuo contratante ha adquirido, con su aportación, la cualidad de socio, con todas sus consecuencias, y si ya lo era, ha aumentado su haber y reafirmado, por decirlo así, su condición de tal, y la Sociedad, también a diferencia del anterior supuesto, ha aumentado su capital en la cuantía de la aportación realizada poniendo en circulación las acciones correspondientes, las cuales, de capital "in potentia", pasan a ser capital real, y en manos del aportante, a salvaguardar sus derechos de socio.

A la luz de estos elementales principios, está fuera de toda duda que el contrato analizado en la sentencia examinada es pura y simplemente un acto de *aportación* de bienes a una Sociedad constituida, que no envuelve ni puede envolver al mismo tiempo una compraventa.

Con el argumento que el considerando reseñado contiene, no se puede llegar a la consecuencia a que la sentencia llega, aun admitiendo el sentido literalista que ella da al párrafo 1) del artículo 19 del Reglamento, al decir que el acto de "aportación" sólo nace en el momento de la constitución por el valor de lo que entonces entregan los socios, y que para que nazca posteriormente ha de estar previsto en las estipulaciones sociales, o, en otro caso, previo acuerdo social ulte-

rior, puesto que siempre que una Sociedad adquiere bienes y a cambio de ellos entrega acciones existentes en cartera, no sólo lleva a cabo un aumento de capital y una aportación de bienes, sino que realiza un acto que implícita o explícitamente está contenido en las estipulaciones sociales, sean éstas iniciales, sean ulteriores, y que, por lo tanto, cae de lleno dentro de la órbita de ese apartado 1) y, todavía más concretamente, dentro de la del núm. 58 de la tarifa, que dice que no sólo tributan al 0,60 las aportaciones de los socios al constituirse las sociedades, sino también aquellas otras que efectúan "al realizar ulteriores aumentos de capital".

Esto es incuestionable por lo que hace a la aportación de un socio con contraprestación de acciones por parte de la Sociedad, y lo es también cuando la aportación la realiza un extraño mediante esa misma contraprestación, ya que, a más de desprenderse así de las consideraciones expuestas, está terminantemente previsto en el mismo artículo 19 cuando, en su apartado 13), dice que "todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones" se considerará como constitución de Sociedad y tributará en tal concepto.

Desde otro punto de vista, en fin, hay que decir que aunque esos preceptos reglamentarios no existiesen, no sería posible calificar el acto analizado como de compraventa, o por lo menos sería muy discutible tal calificación, supuesto que la compraventa supone, en definitiva, la entrega de una cosa determinada a cambio de "un precio cierto, en dinero o signo que lo represente", y en el caso estudiado no se da la contraprestación ni en dinero ni en signo que lo represente, como lo sería, por ejemplo, un cheque o una letra, y, por lo tanto, la calificación procedente sería, en puridad, la de permuta de bienes muebles por inmuebles.

Para terminar nuestro análisis, diremos que para defender que en el contrato en cuestión no existe más acto liquidable que el de aportación o constitución, hemos partido del supuesto de que el valor comprobado de la participación de casa aportada no exceda de las 40.000 pesetas que importa el valor nominal de las acciones, pues si hubiese exceso de valor en lo aportado, habría que aplicar el apartado 2) del mismo artículo 19 y liquidar por la diferencia, en concepto de cesión a la Sociedad, al 5 por 100.

UNA CASA CONSTRUCTORA DE BARCOS HIZO ENTREGA DE UNO A UN ARMADOR, QUE LO RECIBIÓ POR SÍ Y COMO MANDATARIO VERBAL DE VARIOS HERMANOS. POR ESTA ESCRITURA SE SATISFIZO EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES Y TIMBRE CORRESPONDIENTE, Y EN OTRA POSTERIOR LOS HERMANOS AUSENTES ACEPTARON LA ENTREGA Y CONSINTIERON EN SER PARTÍCIPES CON SU HERMANO EN LA EMBARCACIÓN ENTREGADA. ESTA SEGUNDA ESCRITURA, ¿ENCIERRA UN ACTO LIQUIDABLE POR EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES EN EL CONCEPTO "SOCIEDADES".

La interesante cuestión que aquí se plantea encierra, a la vez, otras dos: una, al contrastar los hechos con los preceptos del Derecho sustantivo del Derecho mercantil, y otra, al enfrentarlos con la legislación del impuesto de Derechos reales.

El primero de esos dos aspectos consiste en determinar si la adquisición de un buque en las condiciones propuestas engendra o no una Compañía, esto es, una persona jurídica independiente de la individual de cada uno de los adquirentes.

Este aspecto del caso quedaría resuelto de plano si nos atuviéramos al texto literal del primer párrafo del artículo 589 del Código de Comercio, cuando dice que "si dos o más personas fueran partícipes en la propiedad de un buque mercante, se presumirá constituida una Compañía por los copropietarios: pero es lo cierto que, no obstante lo terminante del precepto, pueden oponerse muy serios reparos a la conclusión que tan claramente parece fluir gramaticalmente de las líneas transcritas. Es muy dudoso que el verdadero sentido de las palabras y la real intención de la Ley fuese la de que una adquisición de tal naturaleza engendrara una nueva persona jurídica, y para mí es indudable que lo que el Código quiso fué, sencillamente, dejar reglada esa comunidad o copropiedad sobre un bien que, por especiales características y funciones económicas dentro del comercio marítimo, no puede ser aprovechado y explotado como una simple y corriente comunidad de bienes.

Sólo así se explica que, a renglón seguido de la antedicha definición de "Compañía", se hable en los artículos siguientes de "copropietarios" del buque, de "respectiva propiedad", de representación de "la parte menor", de "porción del buque", de tanteo y retracto en el caso de venta del mismo: cuyos términos y conceptos son todos, técnica-

mente, perfectamente incompatibles con la existencia de una persona jurídica y un patrimonio distintos e independientes de las personas y patrimonios de los comuneros. De no admitirlo así, habría que llegar a la conclusión de que el legislador confundió y equiparó conceptos irreconciliables, y como esto no es creíble, no queda más camino que adoptar la interpretación que propugnamos.

Siento, pues, la conclusión de que el hecho no es constitutivo de un acto de formación de *sociedad*, y que lo que el Código de Comercio hace es *presumirla* a los solos efectos de la adecuada reglamentación de la explotación del buque por los comuneros.

Sentada esta conclusión y dando un paso más en nuestro análisis, decimos que, a los efectos fiscales, estimamos que es indiferente admitir o no si la discutida comunidad ha llegado a convertirla en Sociedad el Código de Comercio; es decir, que, sea Sociedad, sea comunidad, está igualmente afectada por el impuesto de Derechos reales; si es lo primero, porque cae de lleno dentro del ámbito fiscal del artículo 19, apartado 1), que grava el acto de constitución, y si es lo segundo, porque le alcanza el contenido del apartado 24 del mismo artículo.

Con esto entramos ya en el segundo aspecto que indicábamos en las primeras líneas de este estudio: el meramente fiscal

Efectivamente, ese apartado 24) prevé que cuando exista un contrato, cualesquiera que sean las *personas* que lo celebren, por el cual se constituya una *administración única común* sobre determinados bienes, "se liquidará como constitución de Sociedad, por el valor total de los bienes"; y como estas circunstancias se dan por entero y sin discusión posible en el contrato de que se trata, es claro que la escritura analizada debe tributar como constitución de sociedad.

Contra esto no caben, a nuestro juicio, más que dos objeciones, las cuales vamos a examinar brevemente.

Es la primera que aquí no se da el pacto contractual expreso de constituir una *administración única común*, presupuesto por el mentado apartado para que el acto esté sujeto al impuesto. A ella contestamos que esa administración, aunque no pactada, está impuesta por la Ley en el citado artículo 589 y siguientes del Código Mercantil y es una consecuencia indeclinable del contrato, y en su virtud, producido el hecho y con él el acto previsto por el legislador fiscal, es indiferente que nazca de la voluntad autónoma o de la adhesión al mandato legal.

La otra objeción arranca del principio general del artículo 43 del

Reglamento, según el cual "a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho", pero en realidad carece de fuerza. En primer término porque, conforme al mismo artículo, ese principio palidece ante un precepto expreso, como lo es el que comentamos; de la misma manera que no tiene tampoco aplicación en el caso regulado en el apartado 26) de ese mismo artículo 19, y consistente en que la asociación de herederos de una persona para continuar la explotación de bienes del causante, tributa como Sociedad, independientemente de la liquidación por herencia. Este caso tiene gran analogía con el que estudiamos, y en él, en realidad, el acto esencial no es más que uno: el de herencia; sin embargo, el Reglamento lo afecta con el impuesto en ese concepto y en el de Sociedad.

Fuera de ese argumento, aún se puede añadir que el mencionado artículo 43 sienta también, como excepción al pago de un solo derecho, la de que "el documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente en la Tarifa", cuya circunstancia bien puede afirmarse que concurre en el caso de adquisición del buque pro indiviso, puesto que al lado del contrato fundamental de compraventa que el contrato contiene, está el acto de constitución de la administración única común, el cual, aunque impuesto por la Ley, no por eso deja de ser un acto con sustantividad jurídica bastante para diferenciarse de aquél y para que esa sustantividad sea sometida a tributación.

En conclusión, estimo que el caso propuesto debe ser liquidado como compraventa de fincas muebles, y también como Sociedad, por el valor de los mismos, y que este segundo concepto liquidable más bien nace del apartado 24) del artículo 19 del Reglamento, que del artículo 589 del Código de Comercio.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL

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