

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD Y ADJUDICACIÓN DE TODOS SUS BIENES A OTRA EN CONCEPTO DE ÚNICO ACCIONISTA DE LA PRIMERA; SI EXISTIESEN DEUDAS A FAVOR DEL ADJUDICATARIO Y DE TERCEROS, NACEN LOS CONCEPTOS DE ADJUDICACIÓN EN PAGO Y PARA PAGO SEGÚN EL IMPORTE DE AQUÉLLAS Y LA CONDICIÓN DE MUEBLES O INMUEBLES DE LOS BIENES DE LA SOCIEDAD DISUELTA.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 26 de septiembre de 1938.

La Sociedad G. G. de E., poseedora de todas las acciones de la Sociedad Anónima E. de P. M., instó a ésta para que se disolviera, como así lo hizo, sin hacer adjudicación alguna de su activo y pasivo, porque ambas pertenecían de hecho y de derecho a la requirente como único accionista.

El capital representado por las acciones era de 753.500 pesetas, y la Oficina liquidadora, después de reclamados datos complementarios, valoró el Activo, en el cual había inmuebles y muebles, jurídicamente considerados, en la cifra de 3.111.859,07 pesetas, y el Pasivo en la de 2.267.748,08, figurando como acreedora la Sociedad G. G. de E. por 107.915,19 pesetas y quedando, por tanto, un haber líquido de 844.074,99 pesetas.

A la vista de estas cifras se giraron tres liquidaciones a cargo de la Sociedad G. G. de E.: una, por el concepto de adjudicación de inmuebles en pago sobre una base igual a la cantidad por la que era acreedora, otra por el concepto de adjudicación de inmuebles para pago

por el resto de la cantidad figurada como pasivo y otra por el concepto disolución de sociedades, sobre la base del haber líquido antes expresado, si bien con un error material de base del que prescindiremos al analizar el recurso, concretándonos a lo esencial de la reclamación promovida por la entidad G. G. de E.

Esta atacó las dos liquidaciones de adjudicación en pago y para pago, fundándose en que ni en el acuerdo de disolución ni en la escritura en que se formalizó se hacía adjudicación ni traspaso de los bienes sociales, ya que éstos le correspondían a la Sociedad G. G. de E. como única accionista, y en que los artículos 9.º, párrafos 9 y 19, párrafo 18, exigen la adjudicación expresa para que nazca el acto de adjudicación en pago o para pago, y en el caso actual, lejos de haberla, lo que hay es una obligación legal de pago inherente al carácter de propietario único.

Después se refuerza la tesis de la reclamación invocando las sentencias de 22 de abril de 1924 y 8 de marzo de 1929, y se alega, por fin, que, aun admitidos los conceptos de adjudicación, debieran separarse la de muebles y la inmuebles, puesto que ambas clases de ellos se especifican en el activo.

El Tribunal provincial no acogió el recurso, fundado en que si bien en la vida de las sociedades puede haber un período de liquidación, intermedio entre la vida plena y su extinción, con la consiguiente intervención de los liquidadores investidos de las facultades que el Código de Comercio les confiere, también los socios pueden prescindir de ese período y atribuirse el activo social con la obligación de satisfacer el pasivo, lo cual implica un traspaso de bienes de la personalidad Sociedad a la persona socio, y ello es, precisamente, lo ocurrido en el caso discutido; al atribuirse el activo la Sociedad G. G. de E. prescindiendo de dicho período intermedio y como tal socio necesariamente tuvo que hacerlo con la obligación de satisfacer el pasivo, tanto en la cuantía en que ella misma era acreedora—adjudicación en pago—, como en la que correspondía a los demás acreedores—adjudicación para pago. Y en cuanto a no diferenciar las adjudicaciones, según sean de inmuebles o muebles, no lo estimó procedente por aplicación del artículo 47, puesto que al no especificarlos el documento, era de aplicar el tipo más elevado.

La teoría del Tribunal Central fué la de rectificar al provincial en este último extremo y estimar que la adjudicación en pago debe

descomponerse en dos, una de muebles y otra de inmuebles, porque aun imputando a los bienes muebles la cifra de 844.074,99 pesetas que corresponde a la liquidación por "disolución de sociedad", todavía queda como base liquidable de "muebles" en pago hasta completar la cifra de 1.608.736,60 pesetas, que importan los inventariados de esa clase, la cantidad de 764.661,71 pesetas, y añade que esa adjudicación debe imputarse a los transmitidos en pago y no para pagos, porque de esa manera se les aplica el tipo de 2,50 del núm. 2 de la Tarifa y no el núm. 3, cuyo título es del 1,25, en beneficio del Tesoro.

En cuanto a lo que pudiéramos llamar fondo del recurso, lo desestimó, diciendo que, aunque en términos generales las adjudicaciones en pago o para pago han de ser expresas, según el párrafo o apartado (9) del art. 9.º,—apartado (10) del actual Reglamento—, para que sean liquidables, es lo cierto que, según ese mismo apartado y el (18) y (19) del art. 19, a los socios se les liquida la adjudicación en pago o para pago, siempre que se les asigne mayor porción al disolver la sociedad que la que como socios les corresponde, y a los liquidadores de la sociedad solamente se les liquida la adjudicación cuando ésta es expresa.

Así, pues, como la Sociedad G. G. de E., única accionista de la disuelta y como tal dueña potencial del haber social, pasó, en virtud de la disolución, a ser dueña efectiva de bienes específicos con obligación de satisfacer las deudas que sobre ellos pesasen, estima el Tribunal que se dan las dos circunstancias para que el concepto tributario nazca, que son la de adjudicación al socio y la obligación de pagar las deudas.

Comentarios.—La cuestión secundaria, resuelta favorablemente por el Tribunal, o sea la de acordar que se especifique la adjudicación, parecéndonos que no es discutible ni en el terreno de los principios fiscales, ni tampoco invocando, como hizo el Tribunal provincial, el art. 47, porque propiamente hablando había en el documento elementos de juicio bastantes para ver que razonablemente no se daban las dos circunstancias de precio único y carencia de determinación de lo que en él correspondía a muebles y a inmuebles, exigidas por dicho artículo. Al contrario, había datos concretos sobre lo que unos y otros valían y lo que con ellos había que pagar, y ello era suficiente para no aplicarle el tipo único de inmuebles, siquiera sea con la diferenciación que

el Tribunal Central estableció para aplicar el tipo de 2,50 en vez del 1,25 en beneficio del Tesoro.

La otra cuestión, en cambio, la de fondo, si ofrece particularidades dignas de mención, ya se mire desde el punto de vista jurídico civil y mercantil, ya desde el punto jurídico-fiscal.

Unas y otras nacen del hecho singular de no existir más que un solo titular de todas las acciones de la Sociedad disuelta y de que, además, la poseedora de todas esas acciones sea precisamente la Sociedad G. G. de E.

El aspecto jurídico propiamente dicho, plantea la debatida cuestión de la posible existencia ante el derecho de sociedades unipersonales, ligada con el no menos debatido tema entre los tratadistas de si debiera ser admitido en el moderno tecnicismo jurídico-mercantil que el comerciante individual puede tener un patrimonio exclusivamente adscrito a su negocio, con independencia de los demás bienes que posea y sin que éstos respondan de las obligaciones de aquél, a la manera que, como es sabido, ocurre en las sociedades anónimas y en las llamadas de responsabilidad limitada.

Sobre este interesante tema no nos toca a nosotros debatir, dado el papel que nos corresponde en esta sección de la Revista, y sólo de pasada lo planteamos para decir que aunque la realidad nos muestra casos de existencia de sociedades unipersonales o en que todas las acciones están poseídas por una sola persona, como ocurría en el caso que nos ocupa, es lo cierto que ni nuestra legislación positiva tiene ámbito para esa clase de entidades, ni tampoco las conceptúa admisibles la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Para lo primero basta invocar el art. 151 del Código de Comercio, y más concretamente el 116 del mismo y el 1.665 del Código civil, que definen el contrato de Compañía como el formado por dos o más personas; y, desde otro punto de vista, el 1.911 del Código civil al disponer que del cumplimiento de sus obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros. En cuanto a la jurisprudencia, es de mencionar la sentencia de 13 de junio de 1891, que niega que pueda tener vida jurídica una sociedad formada por una persona individual.

Desde el punto de vista jurídico-fiscal, la solución dada por la Resolución que comentamos pudiera parecer, a primera vista, dura y

discutible, pero no lo es, sin duda, a la vista de la verdadera naturaleza de los actos de disolución y fusión de que se trata.

Es cierto que ante un criterio simplicista puede pensarse que la sociedad subsistente después de la fusión—la Sociedad G. G. de E.—era de antemano dueña de todas las acciones y, por lo tanto, de todo el patrimonio social de la que se disuelve, y, por consiguiente, que con la disolución de la Sociedad Anónima de P. M., nada adquiere ni en nada aumenta su patrimonio, y que lo que se hace es dar forma y vida legal a lo que era ya una realidad de hecho y de derecho.

El argumento, por probar demasiado, no prueba nada. En efecto, tan allá va el argumento, que por ese camino llegaríamos a la conclusión de que la disolución de cualquier sociedad y la adjudicación de sus bienes a los socios que la integran, no causaría actos liquidables, porque el patrimonio social ya les pertenecía, y otro tanto podríamos decir en el caso de disolución de la comunidad de bienes con división material de las cosas poseídas proindiviso, en el caso previsto en el apartado 27 del art. 19 del Reglamento, y apurando el argumento, podríamos llegar a análoga conclusión en toda adjudicación que un deudor hace de determinados bienes a su acreedor en pago de su crédito.

No hay que olvidar que en la disolución de sociedad, el hecho fundamental es la desaparición o la muerte de la persona jurídica poseedora, y que la distribución de sus bienes entre los partícipes, sean estos personales, individuales o colectivos y sean unos o sean muchos, es lo que da origen a los actos liquidables al atribuir a aquéllos la propiedad de bienes determinados. Mientras ese caso no llega, el socio es un mero partícipe en el haber de una persona jurídica completamente ajena a su propia personalidad, y cuando la muerte de aquélla ocurre y con ella la disolución y la adjudicación de sus bienes, entonces la participación ideal se concreta y los bienes o una parte de ellos pasan del patrimonio disuelto al patrimonio individual del socio, individualizados también, en lo cual está precisamente la razón de ser del impuesto y del acto liquidable.

Y de aquí nace asimismo la motivación de los otros dos actos liquidables de adjudicación en pago y para pago de deudas. La sociedad subsistente, además de ser poseedora de las acciones, tenía créditos contra la disuelta, y ésta, por otra parte, era deudora a otras personas; por consiguiente, su patrimonio tenía que destinarse, en primer tér-

mino, a pagar a sus acreedores y el resto a reintegrar el importe de las acciones, con lo cual quedan perfectamente dibujados los tres actos liquidables que la Resolución a que nos venimos refiriendo precisa: el de adjudicación en pago del haber social—número 60 de la tarifa—y los dos de adjudicación a que dan lugar las deudas existentes, uno en pago por el importe del crédito o deuda que la sociedad disuelta tenía a favor de la subsistente, y otro para pago por el importe de todos los demás créditos pasivos que sobre aquélla pesaban.

El nacimiento de estos dos últimos conceptos liquidables es cosa tan clara, que no es fácilmente comprensible cómo pueden ponerse en tela de juicio y menos aún combatirlos, como se hizo en el caso de autos, invocando el apartado (9)—(10) en el actual Reglamento—del art. 9.º y el apartado (18) del art. 19, siendo así que ambos preceptos, idénticos en su esencia y casi en las palabras, lo que dicen es que si al disolverse una sociedad se traspasa a uno o varios socios el haber social, ha de liquidárseles, con independencia de lo que corresponda por el concepto de disolución de sociedad, la adjudicación en pago o para pago si hubiere pasivo y según sean muebles o inmuebles los bienes transmitidos. La tesis contraria, además de desconocer o tergiversar este precepto, desconoce la norma elemental de los actos deducidos, que en este caso es de evidente aplicación: si los bienes transmitidos respondían de determinada cifra de deudas que la sociedad disuelta tenía, ¿cómo desconocer que al hacerse cargo de ellos la sociedad absorbente, lo hace como adjudicataria en pago de lo que a ella en concepto de acreedora se le debía y el resto hasta completar aquella cifra como adjudicataria para pagar las demás deudas de la sociedad que se disolvió?

Todo ello, como es fácil de ver, es completamente ajeno al supuesto, también invocado por los recurrentes, de que existan nombrados liquidadores de la sociedad—que en el caso no existían—, a los cuales dice el Reglamento no se les liquidará el acto de adjudicación, sino en caso de que se les haga expresa adjudicación de bienes. Cosa lógica, añadimos nosotros, porque fuera de ese supuesto, no entra para ellos en juego el principio antes invocado de los actos deducidos, ya que sin esa adjudicación no son legalmente otra cosa que meros gestores o administradores del haber social, encargados de darle el destino adecuado y sin que ellos adquieran sobre él ningún derecho personal y patrimonial susceptible de entrar en el área del impuesto.

Finalmente, el argumento alegado aduciendo las sentencias de 22 de abril de 1924 y 8 de marzo de 1929, lejos de abonar el criterio de los reclamantes, lo contradice, porque en los dos casos a los liquidadores nombrados—la viuda de uno de los dos socios, y el único socio sobreviviente, respectivamente—no se les hizo, como tales, adjudicación expresa, y por ello el Supremo estimó que les amparaba el párrafo (19) del art. 19.

EXISTENTE UNA PROINDIVISIÓN ENTRE COHEDEROS SOBRE LA HERENCIA COMÚN Y ADQUIRIDAS POR UNO DE ELLOS EN SUBASTA JUDICIAL CON LICITADORES EXTRAÑOS LAS PARTICIPACIONES DE LOS DEMÁS, EL ACTO HA DE CALIFICARSE FISCALMENTE COMO CESIÓN.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 26 de septiembre de 1938.

Fallecida doña M. G., nombró herederos a sus siete hijos y dispuso que a uno de ellos se le entregara, en pago de su porción hereditaria, una cierta cantidad en metálico, y que los seis restantes se adjudicasen los bienes de la herencia proindiviso, ya que, por existir entre ellos un balneario, les consideraba de difícil y perjudicial división. Completó su voluntad ordenando que el hijo que no quisiera continuar en la proindivisión requeriría a los demás notarialmente con un mes de anticipación para que pudiesen ser licitadores, sin admisión de extraños en la subasta de los bienes, y dispuso también que el que de ellos fuese mejor postor habría de adquirir los bienes en conjunto, pagando el precio a los demás coherederos, y que el que se opusiese al testamento perdiese su participación en el tercio de mejora y de libre disposición.

Uno de los hermanos vendió a otros dos de ellos su participación en la herencia y otros dos fallecieron, resultando como consecuencia de tales transmisiones que, con participaciones distintas, quedaron como dueños de los bienes tres de los antedichos hermanos coherederos.

En ese estado las cosas, uno de ellos instó judicialmente la división de los bienes por estimar que, a consecuencia de las transmisiones dichas, había quedado sin efecto la cláusula testamentaria que ordenaba la proindivisión.

La Audiencia accedió a la demanda, y por amigables componedores se hicieron las operaciones divisorias del caudal, adjudicándose a dos de los tres hermanos el balneario por su valor de tasación, con la obligación de entregar en metálico al otro su correspondiente participación hereditaria y con la prevención de que, caso de disconformidad, cualquiera de ellos podría solicitar la venta en pública subasta, con admisión de licitadores extraños.

Posteriormente se celebró la subasta judicial y fué adjudicatario uno de los repetidos hermanos, el cual pagó a los otros dos en metálico sus respectivas participaciones.

La Oficina liquidadora aplicó el concepto "adjudicaciones" número 1 de la tarifa al 5 por 100, sobre la base del total valor del balneario. La liquidación fué recurrida por estas dos razones: que al heredero adjudicatario le era aplicable la exención del número 14 del art. 6.º del Reglamento referente a los excesos o diferencias que unos herederos deban abonar a otros cuando a tenor de los artículos 1.056 y 1.062 del Código civil se les adjudique en una finca mayor porción de la correspondiente a su haber hereditario; y que en todo caso nunca podrían formar parte de la base liquidable las porciones que al mismo heredero le pertenecían de antemano en los bienes por herencia y por compra, las cuales no se le transmitieron en la subasta.

El Tribunal provincial admitió el recurso en cuanto al último extremo y lo desestimó en lo demás, y el Tribunal Central confirmó el acuerdo fundado en que la proindivisión existente entre los coherederos cesó con el acuerdo de los amigables componedores, y desde el momento en que, según lo previsto por esto, los interesados se apartaron de las operaciones de la amigable composición y promovieron la venta en subasta pública con licitadores extraños, realizaron un acto ajeno a la partición.

En su consecuencia estimó que no se da la exención dicha, ya que ésta supone que las diferencias en las adjudicaciones sean consecuencia de la participación de herencia y que sean hechas en la misma partición, según criterio confirmado en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1922.

Así, pues, aplica al caso la regla general del art. 9.º, apartado (9), y del 31, apartado (7) del Reglamento, y dice que en todo caso sería procedente la liquidación impugnada por tratarse de una adquisición de inmuebles en subasta, añadiendo que a la misma conclusión se llega

teniendo en cuenta el párrafo (27) del art. 19, que, al excepcionar el concepto del división de bienes poseídos proindiviso la división material de los poseídos a título hereditario, exigen que la porción de bienes que se adjudique a cada interesado no exceda del importe de su haber hereditario, lo cual revela, sigue diciendo el Tribunal, que si el supuesto no se da deben liquidarse los excesos o diferencias por el concepto de cesión.

Dice, por fin, la Resolución que aunque la Oficina liquidadora calificó como adjudicación y no como cesión, no es procedente, por razones de economía procesal, anular la liquidación, puesto que el tipo aplicado del 5 por 100 es el mismo en uno y otro caso.

Comentarios.—Nos parece que el caso tiene menos aparato y consistencia jurídica real que la que resulta de la exposición que acabamos de hacer, y nos parece asimismo que el argumento fundamental esgrimido queriendo aplicarle la exención del número 14 del art. 6.º del Reglamento, es de todo punto desdeñable. La exención pudo ser legítimamente aplicada al hacerse la primitiva adjudicación, al fallecer la causante doña M. G., a seis de los siete hermanos y ser compensado a metálico el séptimo por la porción a él correspondiente en la herencia, supuesta la dificultad legal de la división material. A partir de ese momento no es ya posible atribuir eficacia a la exención, puesto que no se trata de adjudicar con exceso a uno o varios herederos bienes que hereditariamente correspondiesen a los demás, sino de adquisiciones que directamente hace un comunero de las partes que en la cosa común pertenecía a los demás, y en tal hipótesis claro es que el acto debe liquidarse.

De lo dicho se desprende también que no solamente no se trata de un acto calificable de adjudicación, como acertadamente dice el Tribunal Central rectificando al Liquidador y al Tribunal provincial, sino que tampoco creemos que sean invocables los artículos 9 y 31 en sus apartados (9) y (7), según parece dar a entender aquel Tribunal en uno de sus razonamientos. Esos apartados se refieren al caso en que a un heredero se le adjudique mayor porción de bienes que la que como tal heredero le corresponda, y entonces es cuando por la diferencia nace, conforme a esos apartados, el concepto liquidable de cesión, mientras que aquí—repetimos—no hay tal adjudicación de bienes en mayor cuantía de la debida. Hay, sencillamente, una adquisición onerosa—una compraventa, en definitiva—de las partes corres-

pondientes a los demás comuneros en el balneario cuestionado, con exclusión, claro es, de la parte alícuota ideal que en el mismo correspondía ya al adquirente; y por eso fué acertadamente rebajada por el Tribunal provincial la base liquidable correspondiente a esa porción, subsanado así el error padecido por la Oficina liquidadora al girar la liquidación por todo el valor del bien subastado.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ VILLAMIL

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