

Panorama sustantivo del Derecho fiscal

Hay parcelas del sistema tributario que asientan decididamente sus raíces en la tierra nutricia del Derecho común. Tal les ocurre a los Impuestos de Transmisión, que toman prestadas del fondo jurídico del Derecho civil o del mercantil, las nociones de los actos sujetos. Ello trae como resultado que los buenos especialistas de estos impuestos hayan de tener una formación jurídica de primera línea.

De la circunstancia de que el funcionario gestor sepa indagar en la entraña del acto administrativo puede depender el hecho de una más generosa recaudación para las arcas estatales. Porque la vida jurídica se produce con una riqueza desbordante, tal que en repetidas ocasiones es capaz de dejar estrechos los moldes típicos de los actos tarifados. Y entonces, en aras de los intereses del Tesoro, se hace preciso descender a una lógica discursiva, que sepa extraer de los conceptos contractuales las inevitables repercusiones fiscales, soterradas en muchas ocasiones, tras apariencias engañosas provocadas por las cláusulas ambiguas o mal denominadas que hayan podido elaborar los contribuyentes.

Sale al paso de posibles tergiversaciones el artículo 41 del RIDR, al exigir que el impuesto se atenga a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado.

En una visión panorámica del Impuesto de Transmisión de

bienes, en este trabajo detendremos nuestra atención especialmente en dos aspectos, que no han sido estudiados por la doctrina y en los que, por tanto, el juego intelectual de la disquisición se puede desplegar con toda lozanía. Como sobre la materia no se han pronunciado los autores, todo género de lucubraciones podrá desenvolverse sin ninguna traba limitativa, sin el pie forzado de ajenos razonamientos, sin el encasillamiento o repudio de cualquier teoría científica.

Los puntos que voy a tocar en este trabajo son de vertiente dispar. Por una parte, cogido de la mano al texto regulador, voy a tratar de ofrecer alguna luz en el estudio conjuntado de los párrafos 26 y 29 del artículo 19 del RIDR. De otro lado, trataré de estudiar, mercantil y fiscalmente, las prestaciones accesorias que pueden exigirse a los socios de una compañía de responsabilidad limitada, según la Ley de 17 de julio de 1953.

I

LAS PRESTACIONES ACCESORIAS Y SUS REPERCUSIONES FISCALES

La Ley de Sociedades de responsabilidad limitada, que innova en nuestra patria la institución de las prestaciones accesorias, deja en el aire algunas cuestiones relativas a las mismas. Estas prestaciones y los correlativos derechos a participar en los beneficios sociales, ¿pueden pactarse con carácter hereditario? Un ilustre Catedrático barcelonés trata de justificar su carácter hereditario basándose en la circunstancia de que los servicios de los socios sólo quedan retribuidos si hay beneficios y pueden devenir sin contraprestación en el caso de que tales beneficios no se produzcan. No nos parece una razón de peso. Por la misma naturaleza legal de tales prestaciones. Porque al cifrarse la compensación de los trabajos en una cuota sobre los beneficios sociales, nada podrán percibir los socios si tales beneficios no llegaran a producirse.

Nosotros consideramos que los derechos y obligaciones deriva-

dos de una prestación accesoria tienen carácter personalísimo. Y los derechos de este carácter están exceptuados de la transmisión por causa de muerte. Una sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1943 estableció que son derechos personalísimos los ligados a las personas por sus *cualidades*, parentesco, confianza... Este es el caso de las prestaciones accesorias. Los socios que se obligan a prestarlas deben poseer unas cualidades diferenciadoras que puede no tengan sus herederos. En el supuesto de que los mismos estuviesen adornados de idénticas cualidades que sus causahabientes, ello hubiera podido dar pábulo a que se concertasen con dichos herederos, ya socios, nuevas prestaciones accesorias, que tendrían por base las cualidades personales, personalísimas, de los socios a los que se encomendasen estas prestaciones accesorias.

Los derechos personalísimos son intransmisibles porque resultan inseparables de su titular. La no heredabilidad de las prestaciones accesorias se basa en que en ellas entra la persona del que las realiza como factor esencial.

No se trata de una interpretación caprichosa nuestra. La opinión que sustentamos viene respaldada por el artículo 10 de la Ley de 17 de julio de 1953, que, al referirse a las prestaciones accesorias, exige se haga constar en la escritura la compensación que hayan de recibir los socios que las realicen. Parece, pues, que el texto legal se contrae exclusivamente a los mismos socios que, por tener unas cualidades determinadas, son capaces de realizar prestaciones accesorias.

También la doctrina coincide con nuestro punto de vista. Felipe Solá Cañizares, en su tratado sobre las Sociedades de Responsabilidad Limitada, expone afirmaciones como ésta: «La prestación accesoria es algo personal» (pág. 110).

En la página 112 de su obra dice este especialista: «La prestación accesoria es un vínculo jurídico que se forma teniendo en consideración la persona de los socios y no puede admitirse que un socio transfiera la obligación contraída a otra persona que, en muchos casos, podrán alegar justamente la imposibilidad de cumplirla.»

Hasta tal punto es así para este autor, que llega a sostener,

en la misma página 112, que el cambio de la persona que se obliga a la prestación sólo puede realizarse concurriendo las mayorías calificadas exigidas para las modificaciones de la escritura social, requiriéndose, en su opinión, el acuerdo, en la forma prevista en el artículo 17, tanto en el caso de transmisión *inter vivos* como en el de sucesión hereditaria.

La doctrina ha pretendido viabilizar cláusulas verdaderamente extrañas, en las que se prevé la transmisión del derecho a los beneficios sociales, dejando elíptica la transmisión de las obligaciones, olvidando que la prestación de éstas es la única justificación del derecho a los beneficios.

Se ha pretendido defender la transmisibilidad *mortis causa* del derecho a participar en los beneficios sociales, sosteniendo que el establecimiento de estas ventajas hereditarias constituyeron un presupuesto inexcusable para que los socios aceptaran las prestaciones accesorias. Afirmar esto implica ponerse de espaldas al articulado de la Ley. El texto de 17 de julio de 1953, en su artículo 10, establece que las prestaciones accesorias tendrán una contrapartida en los beneficios sociales, pero también prevé que no originen ninguna compensación a favor del socio que las realiza.

¿Podría admitirse el principio de la heredabilidad de las prestaciones accesorias establecidas estatutariamente con anterioridad a la vigencia de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada? Creemos que lo impide el alcance de la disposición transitoria primera de la Ley. En efecto, en el párrafo segundo de la misma se dice que «la escritura, los estatutos, los actos y contratos celebrados *válidamente* bajo el régimen de la legislación anterior, surtirán todos sus efectos únicamente para proteger los derechos adquiridos. En la palabra subrayada radica el quid de la cuestión. Porque la cláusula estatutaria que estableciese la transmisibilidad del derecho a los beneficios, no podía ser *válidamente* celebrada bajo el régimen de la legislación anterior, por cuanto tanto la legislación anterior como la actual, que en esto no ha habido ningún cambio, consideran los «derechos personalísimos» como intransmisibles. En realidad, el problema de la transmisibilidad no lo abordan ni la legislación actual ni la anterior, y por ello, para resolverlo, es preciso acudir al fondo común del Derecho civil, bien

perfilado por la jurisprudencia, que es el que podrá precisarnos qué derechos son transmisibles y cuáles no. Y esto porque así lo establece para todas las ramas del derecho el artículo 16 del Código civil.

El punto de vista nuestro coincide con las afirmaciones que anteriormente hemos transcrito de Felipe de Solá Cañizares. Ya hemos visto cómo este autor sostenía la necesidad de un acuerdo en Junta general, adoptado a base de las mayorías exigidas para la reforma de los estatutos sociales. Esta opinión nos refuerza en la idea de que el heredero de un socio sólo adquirirá su posición jurídica con respecto a las prestaciones accesorias a base de un nuevo acto jurídico con la sociedad, siendo esto necesario por la intransmisibilidad de los derechos personalísimos. Porque los socios, al expresar la voluntad mayoritaria en el seno de la Junta general, están realizando un nuevo acto jurídico, una nueva convención, un entrecruzamiento de voluntades, para cuya formación, si es que la Junta se decide en el sentido de exigir las mismas prestaciones accesorias al heredero del socio, se habrán tenido en cuenta las cualidades personales de este último. Es decir, que el acuerdo de la Junta estará dando paso a la constitución de un nuevo derecho personalísimo.

Otra cuestión a resolver es la de si los continuadores de prestación accesorias pudieran considerarse terceras personas, con lo cual se desplazaría el problema de la transmisibilidad de los derechos por ella engendrados.

¿Cabe en esta materia la existencia de una estipulación en provecho de tercero?

Se entiende generalmente por la doctrina, que se da una estipulación a favor de tercero, cuando se estipula que una de las partes contratantes realizará una prestación en provecho de un tercero extraño a la conclusión del contrato. Este mismo concepto nos sirve de apoyo para llegar a la conclusión de que en el supuesto de la prestación accesorias pactada en la escritura fundacional no puede advertirse la existencia de este tipo de estipulación. Porque en el contrato constitutivo de la Sociedad las partes contratantes son los socios, ya que la Sociedad, como persona jurídica, no nace convencionalmente, sino en virtud del cumplimiento de

un requisito posterior, cual es la inscripción en el Registro Mercantil. Se trata de algo parecido *mutatis mutandis*, a lo que ocurre en la materia referente al nacimiento de los Derechos reales. No basta con el otorgamiento del contrato traslativo, sino que es preciso el refrendo de la tradición. La diferencia consiste en que, en nuestro caso, el complemento del título lo constituye la inscripción. Desaparecerían las distancias en el momento en que se estableciese, en materia inmobiliaria, la inscripción constitutiva y en que se atribuyese a la registración la facultad de suplir a la tradición. Claro está que la diferencia permanecería por lo que respecta a los Derechos reales mobiliarios.

Para que exista auténtica estipulación en provecho de tercero, debería quedar obligada una de las partes contratantes. Para la buena conformación del supuesto, la obligada debiera ser la Sociedad misma. Sin embargo, cuando se otorgó el contrato de Sociedad, ésta no era una parte contratante, porque ni siquiera había llegado a nacer jurídicamente. Los contratantes lo fueron exclusivamente los otorgantes del documento, futuros socios de la persona jurídica nacedera. Por ello pudiera decirse que la Sociedad se encuentra frente a las cláusulas del contrato constitutivo en una posición de no afectada por ellas. Esto último ha de entenderse con las necesarias limitaciones y en un sentido más bien analógico o figurado. Pero sobre este extremo ya insistiremos posteriormente.

De todo ello resulta que la posición jurídica de la Sociedad con relación a las prestaciones accesorias no es la propia del promitente de una estipulación en favor de terceros, sino más bien, caso de que pudiera admitirse la vigencia de la prestación a favor de los herederos de los socios, la de afectado por una estipulación a cargo de terceros. Esto requiere algunas precisiones. En la estipulación en provecho de tercero, el beneficiario es este tercero y el gravado uno de los contratantes, una de las partes. En cambio, en el caso que nos ocupa, las partes no resultan obligadas, sino que el afectado es un tercero, alguien ajeno al contrato en el que se estableció la prestación. Porque la Sociedad, en el momento constitutivo del contrato, no es parte porque no existe, y posteriormente, una vez nacida la personalidad jurídica, la Sociedad es un

extraño a los socios, por cuanto su personalidad y patrimonio son distintos al de éstos. Por ello podríamos decir que el caso contemplado en la estipulación que nos ocupa sería, si no fuese un imposible jurídico que el heredero sea tercero, la de una estipulación en provecho de tercero y a cargo de otro tercero. Es decir, una mixtificación convencional ni siquiera prevista por los Cuerpos legales ni por la doctrina.

Además de mantenerse la subsistencia de la cláusula que establece las prestaciones accesorias, ello provocaría en su día la obligación de satisfacer el impuesto correspondiente a la transmisión sucesoria. El número 22 del artículo 5 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, sujeta al pago «la transmisión de créditos, derechos o acciones mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación». Este es el caso del derecho de participar en los beneficios, ya que por su ejercicio se obtienen bienes determinados, consistentes en una fracción de los mismos beneficios. Sin que pueda invocarse en esta materia la exención del número 2.º del apartado A) del artículo 6.º del Reglamento, que exonera del pago a las entregas de cantidades en metálico, que constituyan pago de créditos. Y es que una cosa es el derecho a la entrega de las cantidades, y otra, la efectiva entrega de las mismas. Lo mismo ocurre, por ejemplo, con un contrato de arrendamiento.

El derecho de arrendamiento debe pagar el impuesto y no lo pagan, por el contrario, las entregas sucesivas de las rentas, por que son entregas de dinero, que constituyen el precio del arrendamiento. Y si esta exención está justificada para evitar la doble imposición, puesto que paga el impuesto el arrendamiento, más lógico es todavía que se sujete la transmisión del derecho a participar en los beneficios, porque de no ser así ni pagaría la transmisión del derecho ni pagaría tampoco la entrega de las cantidades en que se materializase sucesivamente ese derecho.

El problema puede aparecer en el punto referente a la determinación de la base liquidable. ¿Cómo evaluar anticipadamente unos beneficios existiendo la doble incógnita de la incertidumbre en su devengo y de la inseguridad en cuanto a la duración de la vida del perceptor? Si diésemos un excesivo alcance a esta doble

incertidumbre, la única solución posible sería aplazar la liquidación, en congruencia, con lo establecido en el apartado 6.º del artículo 57 del Reglamento, conforme al cual toda adquisición de bienes, cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca.

Pero no hay que ser excesivamente puristas cuando de los derechos de la Hacienda se trata. El derecho a devengar unos beneficios sociales futuros guarda mucha similitud con la constitución de un derecho de usufructo. ¿Y qué ocurre con un usufructo vitalicio? Si se obedeciese literalmente la norma del artículo 57, debería aplazarse la liquidación hasta el momento del fallecimiento del usufructuario, pues sólo situándonos en este hito temporal sabremos exactamente, y *a posteriori*, cuál ha sido la exacta duración del usufructo. Pero el Estado no se siente vinculado por sus propios principios cuando éstos le resultan lesivos, y es por esta razón por la cual en el artículo 66 se establecen normas de valoración de los usufructos vitalicios en las que se prescinde del evento condicionador de la posible muerte inmediata del usufructuario.

Basados en estas circunstancias creemos que por tratarse de derechos de análoga índole económica podría aceptarse para la valoración del derecho a los beneficios la reglamentación establecida en el artículo 66, con referencia a los usufructos vitalicios.

Esto por lo que respecta a la transmisión del derecho a los beneficios sociales. Pero ¿qué ocurre desde el punto de vista fiscal en el momento constitutivo de las prestaciones accesorias? Es decir, ¿cómo debe calificarse fiscalmente la escritura fundacional en la que tales prestaciones se hallan establecidas?

Todo dependerá de la naturaleza de las prestaciones accesorias, engendradoras del derecho a los beneficios. Estas prestaciones pueden consistir en un dar, en un hacer o en un no hacer. Cuando consisten en una dación creemos que deberá satisfacer el impuesto la Sociedad constituida. Pues así lo establece el apartado 1.º del artículo 19 del Reglamento, según el cual pagarán el 1 por 100 del valor de los bienes aportados, las aportaciones de

todas clases de bienes y derechos realizados por los socios al constituirse las Sociedades. Y se tiene en cuenta en este apartado 1.º el que la aportación se haga en cumplimiento de las estipulaciones sociales. Estipulación social indudable es la que establece la existencia de las prestaciones accesorias.

3. Pero como actos onerosos que son, tienen una doble vertiente jurídica. Por un lado adquiere la Sociedad, y por otro lado el futuro socio, que acredita un derecho a participar en los beneficios futuros. ¿Esta adquisición del socio debe pagar también? Téngase en cuenta que con esta exigencia no tendríamos por qué abocar necesariamente al supuesto de la doble imposición, porque hay actos de doble adquisición en que el legislador ha considerado oportuno gravar a los dos contratantes. Tal ocurre en las permutas y en las constituciones de algunos derechos de censo, en las que deben satisfacer el impuesto el censalista y el censatario.

4. ¿Deberá satisfacer la cuota contributiva el socio que adquiere un crédito para participar en los beneficios sociales? La palabra crédito aquí empleada nos bastará para sostener que la idea anteriormente expuesta de que la Sociedad era un extraño con relación al contrato fundacional, sólo puede aceptarse con una generosa licencia y pensando que la consideración de la Entidad, como parte no contractual, queda ceñida al tiempo que falta hasta el nacimiento de la personalidad jurídica. Después no puede desconocerse la existencia de vínculos obligatorios entre la Sociedad y los socios. Piénsese, por ejemplo, en los elementales derechos de la Sociedad o de sus miembros. El crédito a favor de aquélla era exigir de sus socios el pago de los dividendos pasivos o el derecho contrapuesto de los socios para reclamar su parte en los beneficios normales de la Sociedad o para exigir la cuota de liquidación en el momento extintivo de la Sociedad.

En nuestra opinión no constituye acto sujeto el nacimiento de un derecho a participar en los beneficios, surgido como contrapartida de una prestación accesorio. Y ello es así porque tal derecho, que sería un derecho de crédito, no figura en la lista de los actos sujetos contenida en el artículo 5.º de la Ley, prohibiendo todo tipo de expansiones analógicas el fuerte valladar que representa el apartado 2.º del artículo 44 del Reglamento. Cosa distinta

sería si en el artículo 5.º existiese un concepto genérico aplicable a la constitución de créditos. Ya sabemos que el número 22 del artículo 5.º obliga a contribuir a la transmisión de créditos, derechos o acciones. Bastaría con que este mismo número tuviese más generalidad, comprendiendo no sólo la transmisión, sino también la constitución de los mencionados créditos, derechos o acciones.

Esto por lo que respecta a una genérica prestación de dar. Pero en la práctica caben mayores concreciones. En este sentido BAS Y RIBAS dice que las prestaciones pueden ser de la más variada índole. Y cita como supuestos factibles los suministros, cesiones de fincas, aportaciones de dinero o aportaciones de industrias. Casos todos en los que la situación es la misma. Es decir, que deberá pagar el impuesto la Sociedad en cuanto adquirente y se encontrará exceptuado el aportante, por cuanto el derecho por él adquirido no figura en la lista de los actos sujetos.

La prestación a que se obliga el socio puede consistir en un hacer. El mismo BAS Y RIBAS nos brinda como ejemplo prestaciones consistentes en arrendamientos o en aportación de servicios. En este caso la obligación tributaria de la Sociedad ya no se muestra con la misma generalidad que en el supuesto de las prestaciones de dar. Y ello porque el número 5 del apartado 3.º del artículo 16 del Reglamento sujeta a liquidación a los contratos de prestación de servicios personales, no en todo caso, sino cuando no ostenten carácter de permanencia, excedan de 20.000 pesetas y se refieran a actividades por tiempo limitado. Será, pues, necesario que la prestación accesoria pueda encajar en los estrechos límites del artículo reglamentario para que dé lugar a la exacción del impuesto. En la mayoría de los casos no ocurrirá así, pues la prestación accesoria suele pactarse con un carácter de permanencia, inconciliable con las restricciones establecidas en el artículo 16. En los casos en que sea viable fiscalmente, deberá satisfacer el impuesto la Sociedad, como arrendataria de la actividad personal del socio.

Finalmente, la contraprestación del socio podrá consistir en un no hacer, en una omisión. Constituye un supuesto poco frecuente que podíamos encajar en la denominación de *Non facio ut des*, si contemplamos la obligación inicial desde el punto de vista

del socio, o con el nombre de *Do ut non facias*, si se tiene en cuenta la inicial prestación de la Sociedad. En este último supuesto no surge ningún acto sujeto. No debe pagar ni la Sociedad ni el sócio. La Sociedad, porque no adquiere bienes concretos, sino simplemente un crédito frente al socio para que éste se abstenga de realizar una determinada prestación. Y el socio, porque el derecho por él adquirido es de la misma naturaleza que todos los que venimos estudiando, cuya no sujeción ya hemos dejado anotada.

II

LOS NEGOCIOS COMUNITARIOS Y EL IMPUESTO

El RIDR, en sendos párrafos del artículo 19, sobre los que la literatura específica ha pasado sin apenas detenerse, nos ofrece unas reglas un tanto peregrinas sobre mixtificadas formas de comunidad de bienes.

El apartado 29 del artículo 19 regula un tipo de comunidad en el que aparecen implicados, desde un principio, los elementos sustantivos (el objeto de la explotación) y fiscales (la gravitación sobre el negocio comunitario de los impuestos industriales o sobre Sociedades).

Al jurista debe estimularle sondear en las capas más profundas de las figuras institucionales pergeñadas por los apartados 26 y 29 del artículo 19. Para ver de subsumir en los moldes legales algunos de los negocios jurídicos que la libertad convencional de los particulares puede alumbrar. Una de las investigaciones más sugerentes, en este aspecto, es la que dice relación al entronque de las particiones de herencia y adjudicaciones proindiviso con los tipos de comunidad a que se refieren los mencionados apartados del artículo 19.

Resulta interesante estudiar relacionándolos los apartados 26 y 29 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales. En este último se alude expresamente a la partición establecida por el apartado 26, el acto jurídico de la partición y también el negocio juri-

dico, antípoda de la misma, que constituye la adjudicación proindiviso del todo o parte de los bienes relictos entre los causahabientes.

Con la vista puesta en la adjudicación proindiviso, para demostrar su perfecta armonía con el contrato al que se refiere el apartado 26, vamos a ir analizando dicho apartado inciso por inciso.

Este párrafo empieza hablando del «contrato». Contrato hay, evidentemente, tanto en la partición como en la adjudicación proindiviso, que la aborta. Porque se ha producido una convención o acuerdo de voluntades encaminada a originar un efecto jurídico de tipo obligacional.

«... sean o no mercantiles las Sociedades o personas que lo celebren...» Este inciso es perfectamente inútil porque el régimen comunitario que por el mismo precepto se establece a continuación, se regula con una generalidad amplísima, en la que se prescinde de la catalogación jurídica de los sujetos que provocan la comunidad. Por otra parte, en vez de emplear el adjetivo mercantiles, debió el precepto aludir a la existencia o no de la condición de comerciantes en los constituyentes de la comunidad.

«... por el cual se hagan comunes...» La frase, tal como está redactada en el texto reglamentario, parece tener la vista puesta en el resultado del contrato, más que en su fase inicial. Y ello es así porque lo que se prevé que ha de hacerse común son las ganancias obtenidas por la comunidad. Y en el momento inicial de la misma, la comunidad podrá estar constituida por los bienes fructíferos, que sean capaces de crear una utilidad. Estos bienes son actuales, pero sus frutos son algo futuro, que debe producirse con el tiempo.

«... o deban repartirse en la proporción convenida el todo o parte de las ganancias o utilidades obtenidas por aquéllas...»

Esta frase sirve para reafirmarnos en la idea de que lo que de momento entra en la comunidad, no son las ganancias o utilidades, sino los bienes que hayan de producirlas. La comunidad deberá tener un patrimonio capaz de producir ganancias o, cuando menos, contará con el esfuerzo corporativo de sus miembros, cuya actividad se encamine a la consecución de un beneficio co-

mún. Algo, en definitiva, fuera de las ganancias y que sea una premisa necesaria para que las mismas puedan producirse.

«... o los productos de bienes, empresas o negocios determinados.» Aquí sí que se ve claramente que el objeto de la comunidad se bifurca: si entendemos la palabra objeto en el sentido de finalidad, habrá que centrarlo en esas utilidades o ganancias previsibles que se desea repartir en una determinada proporción entre los comuneros. Pero si entendemos la palabra objeto en su sentido más jurídico de elemento real de una relación jurídica, habremos de conceder que lo que verdaderamente constituye el objeto de la comunidad son los bienes capaces de producir riquezas. El apartado que comentamos dice o alude al contrato por el que se hagan comunes los productos de *bienes determinados*. Lo que parece dar a entender que lógicamente también entrarán a formar parte del acervo de la comunidad esos bienes capaces de engendrar productos. Porque no podría concebirse, ni lógica ni jurídicamente, un producto, una ganancia o una utilidad, sin un bien útil que lo produzca.

Claro está que, al menos teóricamente, podría pensarse en que la comunidad quedase ceñida a los productos de los bienes, quedando los mismos bienes al margen de ella. Es decir, que cada comunero, propietario absoluto de sus bienes a los que, con su esfuerzo y con su capital, haría germinar económicamente, sólo pondría en común, sólo comprometería en la comunidad, los productos de su propiedad rabiosamente individualizada. Pero esto no rima con la conducta normal de los hombres, porque aun insensiblemente, siempre se apoyaría en un desequilibrio entre las prestaciones de los comuneros. El propietario más activo, más inteligente, de patrimonio más saneado, de técnica más moderna, no aceptaría comprometer, ligar, los resultados de una empresa próspera a los de otra menos pujante. Inversamente, el dueño de la explotación menos próspera, premeditada o insensiblemente, se abandonará, en la confianza que le dé para la experiencia y los prósperos resultados de su asociado.

«... Se considerará como Sociedad de ganancias, liquidable sobre la base del usufructo de los bienes cuyos productos o utilidades de explotación sean objeto de la Sociedad...»

En este último párrafo se advierte con palmaria claridad esa cualidad de objetos a que antes aludíamos. En primer término, el objeto físico de la relación contractual está constituido por esos *bienes* cuyo usufructo se toma como patrón liquidable. En segundo lugar se piensa en el que podríamos denominar objeto teleológico de la comunidad. El texto reglamentario se refiere a él cuando dice que el objeto de la Sociedad son los productos de la explotación de los bienes comprometidos en la empresa lucrativa.

Según el Reglamento, el contrato que estudiamos se considerará como Sociedad de ganancias. No deja de recordar la estructura asociativa a que se refiere el apartado 26 al régimen de la Sociedad universal de ganancias, reglamentada en el artículo 1.675 del Código civil. En él se establece que los bienes de cada socio continúan siendo de dominio particular, pasando sólo a la Sociedad el usufructo. Pero también pudiera encajarse la figura elaborada en el apartado 26 con el modelo de Sociedades particulares a que se refiere el artículo 1.678 del Código civil, cuando considera que puede cifrarse el objeto de estas Sociedades en los frutos que produzcan cosas determinadas. En estos dos supuestos contemplados por el Código civil se desemboca en la tesis, que antes rechazábamos, de que los bienes fructíferos se excluyan del patrimonio de la entidad corporativa.

Para los casos en que se constituya una administración única común se establece la norma rigurosa de que los contratos se liquidarán por las normas de la constitución de Sociedad. La reserva es un tanto extraña, sobre todo dada la asimilación preconizada con respecto a la Sociedad de ganancias, por cuanto todo tipo de Sociedades debe tener una administración organizada, y aun en los supuestos más anárquicos de no haberse previsto nada en los estatutos, se establece por el Código que todos los socios se considerarán administradores.

En el apartado 29 se dictan normas con respecto a las comunidades que tengan por objeto la explotación de negocios mercantiles o industriales, *cuyos rendimientos deban ser gravados por los impuestos industrial o sobre Sociedades.*

La frase subrayada parece una llamada de atención para que tengamos en cuenta que ni todo el Comercio ni toda la Industria

están sujetos a la acción fiscal. Por lo que respecta al impuesto sobre las actividades y beneficios comerciales o industriales, de las dos formas de tributación en él establecidas (la cuota de licencia y la cuota por beneficios), el Reglamento sólo se fija en esta última. Y si nos adentramos en la legislación específica reguladora advertiremos que no todos los profesionales deben tributar. En efecto, sólo tienen obligación de satisfacer la cuota por beneficios aquellos contribuyentes individuales cuya licencia fiscal tenga un importe de 1.500 pesetas anuales o más, o cuyo volumen de negocios exceda 700.000 pesetas anuales.

Por lo que respecta a impuesto sobre las rentas de Sociedades y Entidades jurídicas, no todo tipo de personas jurídicas está sujeto al impuesto, existiendo en la regulación específica una nómina no muy extensa de exenciones. Entre los sujetos de este impuesto, la regla segunda de la instrucción provisional de 13 de mayo de 1958 menciona en su apartado 7.º a las comunidades de bienes que exploten algún negocio, cuyos rendimientos deban ser la base en impuesto industrial, cuota de licencia. En este apartado parece estarse pensando en las mismas comunidades a las que se refiere el número 29 del artículo 19 del Reglamento de Impuesto.

Este apartado 29 parece limitar su régimen a las personas que desarrollan una actividad mercantil o industrial, las que, según se trate de personas físicas o de personas jurídicas, deberán, normalmente, estar afectadas o bien por el impuesto industrial o bien por el impuesto de Sociedades. Para que dichas personas se hallen sujetas al Impuesto de Derechos reales es necesario que concurren ambos requisitos. Es decir, que exploten un negocio mercantil industrial y, además, que deban tributar por los ya referidos impuestos. Si bastase con uno sólo de estos requisitos, el precepto resultaría rebasado en su intención por la prolijidad de la fronda legislativa. En efecto, si se llamase a tributar a las personas jurídicas que deban satisfacer el Impuesto de Sociedades, cabría incluso extender la acción fiscal a los Sociedades con objeto agrícola. Porque la regla segunda de la instrucción provisional de 13 de mayo de 1958, reguladora del impuesto sobre las rentas de las Entidades jurídicas, incluye en la lista de las Sociedades sujetas a las Compañías Anónimas y de responsabilidad limitada, las cua-

les, según sus respectivas leyes reguladoras pueden tener por objeto cualquier actividad jurídica, aunque no tenga un tinte comercial. Lo mismo ocurre con las Sociedades o Cooperativas de producción y con las asociaciones que tengan por finalidad la realización de algún lucro, Entidades todas ellas sujetas a tributar por dicho Impuesto de Sociedades.

De todo ello se desprende que aunque las Entidades agrícolas pudieran estar sujetas al Impuesto de Sociedades, sin embargo, no deberán soportar la presión fiscal por el Impuesto de Derechos reales, por adolecer del requisito de la dedicación a *explotar negocios mercantiles o industriales*. Sin embargo, no por ello puede decirse que las Sociedades con objeto agrícola escaparán en todo caso a la acción del Impuesto de Transmisión de bienes. El apartado 26 de este mismo artículo 19 permite sujetar los contratos con vertencia a la comunidad en los casos más variados. La Empresa agrícola aparece reflejada en la expresión «los contratos por los que se hagan comunes los *productos de bienes determinados*».

Se abre una brecha a esta argumentación con la innovación del último inciso del apartado 29, instaurada por el Decreto de 15 de enero de 1959. Según este párrafo tributará la asociación de herederos cuando éstos, como consecuencia de la partición, continúen explotando en régimen de indivisión un negocio del causante que tributase por los referidos impuestos. Con esta frase se abre una nueva puerta al impuesto, porque, a diferencia de lo que se indicaba al comienzo de este apartado, ya no se adjetivan los negocios con el calificativo de mercantiles o industriales, lo que equivale a decir que ya no se establece ningún límite en el tipo de los negocios sujetos a imposición. Con lo que cabe incluso extender la acción tributaria a los negocios agrícolas.

El quid de la cuestión está en concretar exactamente el verdadero significado de la palabra *negocio*. Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua, por negocio debe entenderse cualquier ocupación, empleo o trabajo. En otra acepción, también académica, por negocio se entiende todo lo que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés. Es decir, que en el marco de la definición pueden encuadrarse perfectamente la actividad

agrícola o pecuaria en cuanto sea objeto de una actividad lucrativa.

Con respecto a las explotaciones agrícolas el problema estará en que sean detentadas por unas personas físicas o por unas personas jurídicas. Si el sujeto de negocio es un individuo entonces, como no gravado por el Impuesto Industrial (puesto que éste extiende su ámbito exclusivamente a las actividades mercantiles e industriales), extenderá su trato fiscal sobre sus herederos. Es decir, que los causahabientes de un negocio agrícola, no sujeto por definición a la contribución industrial, no deberán satisfacer el Impuesto de Derechos reales, aunque exploten en régimen de indivisión el mismo negocio a que se dedicaba el causante.

Por el contrario, si se trata de una persona jurídica los herederos, aunque el causante estuviese dedicado a una empresa agrícola, deberán hacer frente al Impuesto de Derechos reales, siempre que, como consecuencia de la participación o de una adjudicación proindiviso, continúen explotando en régimen de indivisión la misma explotación que estaba llamada a tributar por el Impuesto de Sociedades.

Aquí conviene hacer dos precisiones. La primera, que a diferencia del apartado 26, no creemos pueda incluirse el supuesto de las adjudicaciones proindiviso. Por la razón de que los preceptos fiscales son de interpretación restrictiva y el apartado 29 se refiere exclusivamente a la partición, no comprendiendo su figura antitética, constituida por las adjudicaciones proindiviso entre los herederos.

La segunda consiste en que habrá que establecer un régimen distintivo en atención al lugar en el que fueran a actuar los sujetos contributivos. Si se trata de los territorios de derecho común veremos que, en definitiva, no podrá tener viabilidad la idea de negocios agrícolas sujetos al Impuesto de Sociedades como consecuencia de una partición, por la sencilla razón de que las personas jurídicas no mueren físicamente y no provocan fenómenos de partición sucesoria. Las personas jurídicas se disuelven llegado el caso, y su caudal deberá repartirse entre los socios. Pero esta división del haber social constituye un instituto jurídico distinto del que integra la partición hereditaria.

En consecuencia, en los territorios de Derecho común, salvada la apariencia a que antes aludíamos, derivada del estudio minucioso del Impuesto de Sociedades, al mismo resultado jurídico se llega con la vista puesta en el primero o en el segundo de los incisos del apartado 29 del artículo 19 que comentamos.

Pero no podemos desconocer que en Derecho las afirmaciones han de brindarse con una cierta relatividad. Si no fuera así, resultaría absurdo este inciso final, en cuyo análisis nos estamos ocupando. Pero es necesario que tengamos la vista puesta en la realidad, en el Derecho vivo de las Sociedades. Las modernas leyes, que limitan la responsabilidad de los socios por las deudas sociales, consideran que no constituye causa de disolución de la Entidad el hecho de que las acciones o todas las participaciones se reúnan en una misma mano. Siendo esto así, y advirtiéndose en la práctica la existencia de Sociedades en que todo el capital pertenece a un único socio, podrá, en definitiva, legitimarse, si quiera sea para esos casos excepcionales, aquella opinión que antes esbozábamos, según la cual podría ocurrir que un negocio del causante, disfrazado bajo apariencia de Sociedad pudiera tributar como constitución de Sociedad, como consecuencia de la partición realizada por los herederos y aun en el supuesto de que el negocio fuese un negocio agrícola.

En otras zonas del territorio nacional, la analogía impositiva puede traer como consecuencia el que los negocios agrícolas, de una forma regular y no excepcional, vengan afectados por el tantas veces mencionado apartado 29. Por ejemplo, en los territorios autónomos de Guinea el equivalente de los Impuestos Industrial y sobre Sociedades viene constituido por el denominado «Impuesto sobre beneficios de Empresas». El Reglamento regulador de dicho tributo dice que son objeto de este impuesto los rendimientos reales o presuntos obtenidos en Guinea mediante actividades económicas de todas clases desarrolladas por organizaciones unitarias en que colaboren el capital y el trabajo con fines de lucro. A continuación se establece que «están sujetas a tributar por este impuesto, las personas naturales o jurídicas constituidas en Empresas de cualquier género que persigan lucro en Guinea, sean nacionales o extranjeras, se dediquen a actividades comerciales, in-

dustriales, agrícolas, ganaderas, forestales o de cualquier otro orden».

Con referencia a este impuesto, sustitutivo en Guinea del industrial y del de Sociedades, tanto los sujetos individuales como las personas jurídicas estarán llamados a tributar, aunque se dediquen a actividades agrícolas ganaderas o forestales. Según esto, cuando, como consecuencia de la partición, los herederos continúan explotando, en régimen de indivisión, el negocio del causante que tributase por dicho impuesto, deberán hacer frente al de Derechos reales por el concepto de constitución de Sociedad, pues ya hemos resaltado anteriormente que en este inciso último del apartado 29, referente a las transmisiones hereditarias, se habla del negocio del causante sin adjetivar el vocablo con la idea de industria o de comercio y sólo relativándolo por referencia al impuesto a satisfacer, que en Guinea tiene que ser forzosamente el de beneficio de Empresas, por cuanto no existe ni el industrial ni el de Sociedades, y por cuanto aquél primero tiene el mismo ámbito de aplicación, salvadas las diferencias, que los impuestos peninsulares.

JOSÉ MENÉNDEZ,
Registrador de la Propiedad
de la Guinea Ecuatorial.