

# COMUNIDAD Y SOCIEDAD ANTE EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES

*La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1954 resuelve un punto interesante en relación con el Impuesto de Derechos Reales.*

El más alto Tribunal se encontró con los siguientes supuestos de hecho: la compra-venta de un buque por partes indivisas, ¿debe liquidarse como transmisión de bienes muebles solamente, o como constitución de sociedad además de lo anterior?

La Administración y el Tribunal Económico-administrativo Central estimaron que en el documento existían dos actos jurídicos, transmisión de bienes muebles y constitución de sociedad, impugnando el recurrente el acuerdo por entender que sólo existe un acto jurídico: constitución de sociedad. El Tribunal Supremo resuelve la cuestión diciendo que «tal compra-venta fué el medio previo que utilizaron los contratantes para constituirse en sociedad, ya que no les podía ser desconocido y ellos así lo aceptaron al pretender la calificación de sociedad, de la precunción legal que establece el artículo 589 del Código de Comercio, de que al darse la circunstancia de que las dos o más personas fueran partícipes en la propiedad de un buque, se presumirá constituida una compañía por los copropietarios; es decir, que el hecho de la copropiedad, al establecerse la compra-venta, originó la constitución de la sociedad...»; consecuentemente, estima el Supremo que «hubo dos diferentes actos jurídicos sujetos al impuesto, uno de compra-venta y como consecuencia de que por ésta eran varios los propietarios, el de constitución de la sociedad o compañía por lo dispuesto en el artículo 589 del Código de Comercio, transmitiéndose por el primero el dominio de la proporción dicha del barco a los compradores, y por el segundo, la aportación de la propiedad en el barco de éstos a la sociedad que legalmente se constituía, pues lógicamente ha de deducirse que la intención y voluntad de las partes era que se constituiría, al comprar varios el barco, la Sociedad, que presume y regula el Código de Comercio en su artículo aludido: primero compraron el barco; después, como copropietarios, se sometieron

a las reglas de la Compañía que regula dicho cuerpo legal; pudieron constituirse en sociedad sin pasar por la compra intermedia del barco, y al no haberlo efectuado así, es indudable que hubo dos convenciones distintas, la de venta de muebles y la de constitución de la sociedad, que han de tributar por separado por el impuesto de Derechos reales, de conformidad con lo establecido en los artículos 43 y 19 (27 del Reglamento que lo regula).

Nos parece errónea la tesis del Tribunal Supremo. Es cierto que uno es el aspecto jurídico y otro el fiscal, pero en el impuesto de Derechos reales ambos adquieren una uniformidad de que carecen en los demás; cuando el artículo 589 del Código de Comercio dice que «si dos o más personas fueran partícipes en la copropiedad de un buque mercante, se presumirá constituida una Compañía por los copropietarios», está regulando un caso de comunidad de empresa que, por lo mismo, tiende hacia la Sociedad. Bastará con citar las obras de BARASSI, DOSETTO, así como los trabajos de MARÍN LÁZARO y de BONET en la «Revista de Derecho Privado» (las primeras tratan de las tendencias sociales de la comunidad), para demostrar que una cosa es la comunidad y otra la Sociedad. La mayor parte de la doctrina (SALANDRA, ASCARELLI, ESCARRA, etcétera) colocan la distinción entre comunidad y Sociedad en el aspecto dinámico de ésta frente al estático de aquélla, lo cual quiere decir que la explotación en común de un negocio (un buque, en este caso), aun cuando formalmente no constituya una Sociedad, sí lo es materialmente.

Esto se ve con más claridad en el comercio marítimo, en el que la llamada Sociedad de armamento (BRUNETTI), es decir, la «Compañía» de que habla el artículo 589 del Código de Comercio español, no es formalmente una Sociedad, sino una comunidad, sólo que por tratarse de una empresa «dinámica» necesita unos pactos y una regulación especial, y por ello la Ley, adelantándose a la voluntad de las partes, lo regula; pero lo regula *in extremis* mientras no existan otros pactos sociales.

Quiero decir lo siguiente: los condueños de un buque pueden hacer dos cosas: *a*) someterse a los artículos 589 y siguientes del Código de Comercio, sin más, o *b*) constituir una verdadera Sociedad en cualquiera de sus formas.

¿Qué consecuencias fiscales tiene lo anteriormente dicho?

Que en el caso de que los copropietarios que adquieran por compra-venta indivisa esta cualidad, exploten el buque en la forma *sub d*, es decir, sometiéndose a las reglas del Código de Comercio en cuanto a la explotación, no tienen por qué tributar por dos actos jurídicos distintos, sino sólo por uno: la compra-venta de bienes muebles.

Que, por el contrario, cuando la participación indivisa adquirida por compra-venta es aportada formalmente a una Sociedad, entonces tienen que tributar como verdadera constitución de ésta.

Ello sucede normalmente cuando los adquirentes de una empresa

mercantil por herencia la aportan en sociedad, tributando entonces por la adquisición de aquélla y por la constitución de ésta.

El artículo 589 del Código de Comercio dice que se «presumirá» constituida una Compañía; ahora bien, esta presunción no quiere decir realización exacta de la misma, porque, de lo contrario, se llegaría al siguiente resultado: que los adquirentes de partes indivisas de un buque tributarían por compra-venta de muebles y constitución de sociedad en virtud de la presunción, y posteriormente cuando constituyesen formalmente la Sociedad, por ejemplo, anónima o comanditaria, deberían volver a tributar por su aportación (o por transformación de Sociedad, llevándolo a las últimas consecuencias), con lo cual vendría a darse el caso de una doble imposición por la misma causa y motivos.

Por ello no debe darse a las palabras legales una interpretación puramente exegética, sino racional y lógica: el hecho de que la Ley no quiera dejar huérfana de regulación la explotación en comunidad de un buque no formalizada en Sociedad, no autoriza en modo alguno a entender que ella constituye una presunción, *iuris et de iure*, en favor de la existencia de una Sociedad.

Esto nos fuerza a concluir en el sentido de que el Tribunal Supremo ha profundizado poco en la naturaleza de la llamada Sociedad de armamento, siendo así que, tratándose del impuesto de Derechos reales, el aspecto jurídico es el sustrato del fiscal.

JOSÉ ANTONIO GARCIA-TREVIJANO FOS  
Letrado del Consejo de Estado.

