

(Segunda parte)

**MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TÉCNICOS DE TIMBRE DEL ESTADO**

**I SEMANA DE
ESTUDIOS DE DERECHO
FINANCIERO**

MADRID

1953

EL IMPUESTO DE TIMBRE EN RELACION CON LA SOCIEDAD ANÓNIMA

**Conferencia desarrollada por
D. JOSÉ MARÍA LATORRE SEGURA
Inspector Técnico de Timbre del Estado
el día 14 de enero de 1953.**

ILUSTRÍSIMO SEÑOR INSPECTOR GENERAL, COMPAÑEROS:

El guión que he presentado adjunto a esta ponencia fue redactado pensando que su comentario y desarrollo se hiciese en varias jornadas y con vuestra valiosa colaboración.

Pero la estructura dada a esta PRIMERA SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO y el nutrido Programa de la misma impiden esta labor. Por ello voy a limitarme, con vuestro beneplácito, a exponer algunos aspectos de la ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas recientemente promulgada y a referirme a la influencia que en el campo de aplicación del impuesto de Timbre puede determinar su entrada en vigor.

Prescindiré deliberadamente de la materia de obligaciones y uniones de Empresas, por cuanto son temas que rebasan las posibilidades de esta ponencia, debiendo ser objeto de estudio especial en su día.

No pretendo dar soluciones concretas a los problemas enunciados en el guión. Pretensión semejante sería en mí pecado de soberbia. Aspiro sólo a presentar ante vosotros una panorámica del vasto campo de estudio que ofrece la imposición de este discutido impuesto de Timbre, sus posibilidades y también sus defectos con el deseo sincero de que las observaciones que me hagáis enriquezcan mis conocimientos y sirvan de base firme para más importantes tareas.

I.- CUESTIONES PREVIAS

La ley de Régimen jurídico de Sociedades Anónimas, al reconocer en su preámbulo que esta forma de Sociedad mercantil es la piedra maestra de la economía industrial moderna, dice que, "sin atentar a la libre iniciativa privada, encauza a la Sociedad Anónima por normas jurídicas inspiradas en la mayor garantía de accionistas y acreedores y, en definitiva, en el bien común, al que, por principio, ha de subordinarse el interés privado, por respetable que sea".

Este laudable fin se pretende conseguir, por la introducción en la vida social de normas preceptivas de carácter inderogable, que suponen en los actos jurídico-sociales un mayor formalismo y una publicidad garantes de consuno de una mejor seguridad jurídica.

Si el impuesto de Timbre grava por principio documentos en cuanto materializan actos jurídicos, es innegable que toda alteración del sistema formal de estos actos proyectará una influencia sobre el impuesto. Recíprocamente éste podrá, al gravar los documentos que se extiendan, suponer una carga adicional para el contribuyente, de la que tal vez pretenda librarse desnaturalizando la forma de la expresión documental.

Por ello, es preciso y urgente estudiar qué amplitud tiene la exigencia de la forma

documental en la vida de la Sociedad Anónima, para calificar su naturaleza y determinar así sus consecuencias impositivas.

Este análisis habrá de hacerse a la luz del principio básico del impuesto, expresado en el artículo 1º de la ley del Timbre al decir que, "para la tributación que corresponda en cada caso, se atenderá no a la forma del documento ni a la denominación que se dé al contrato que contenga, sino a la verdadera naturaleza del mismo". Olvidar este principio supondría sumergirse en el casuismo multiforme de la variedad documental de los actos jurídicos; invitar al enmascaramiento de su aspecto externo, con graves desviaciones conceptuales; favorecer, en una palabra, la tensión entre el contribuyente y el Tesoro, con grave detrimento no sólo de la moral tributaria, sino también de esa seguridad jurídica que para los socios y para la economía nacional procura la nueva regulación de las Sociedades Anónimas.

II.- FUNDACION Y CONSTITUCION DE LA SOCIEDAD ANONIMA

A semejanza de la Ley civil, que regula los derechos del ser natural concebido aun antes de su nacimiento, la ley de Sociedades Anónimas establece las normas por las que debe regirse el ente social, desde que se inicia su gestación hasta su orto a la vida jurídica, al quedar inscrita en el Registro Mercantil, cuando la fundación de la Sociedad se verifica de una manera sucesiva o por suscripción pública.

El programa redactado por los promotores, su depósito en el R. M. previa legitimación de las firmas, los anuncios al público, los boletines de suscripción, los resguardos provisionales de desembolsos y el acta de la Junta general constituyente, son otros tantos documentos necesarios en esta forma de fundación de la Sociedad Anónima, afectables por el impuesto de Timbre, ya que en todos ellos se contienen actos de contenido jurídico.

Sería mi deseo hacer algunas sugerencias acerca de cada uno de ellos, pero *-fugit tempus irreparabile-* me limitaré a aquellos documentos cuyo estudio es más atractivo desde el punto de vista fiscal: el boletín de suscripción y el resguardo provisional; teniendo en cuenta que estos documentos se producen no sólo en la fundación de la Sociedad, sino también en las ampliaciones de capital..

1. Boletín de suscripción.- La doctrina mercantilista, en su gran mayoría, configura el acto de suscripción como un contrato de los denominados de adhesión, para cuyo perfeccionamiento se requieren los comunes elementos de capacidad, objeto y causa mencionados por el artículo 1.261 del Código Civil.

La jurisprudencia española había admitido tal concepto, y en efecto, en una sentencia de 28 de mayo de 1945 se lee: "El contrato de suscripción de acciones constituye un verdadero contrato, pues requiere coincidencia de voluntades, ofrecimiento y aceptación." "La declaración de voluntad por parte del oferente ha de manifestarse de modo que inequívocamente revele el propósito de vincularse contractualmente y en forma tal, que pueda perfeccionarse el contrato con la simple adhesión de la otra parte, que debe manifestarla de ordinario suscribiendo el oportuno boletín de suscripción."

La LSA recoge expresamente este carácter contractual del acto de suscripción al decir que, en caso de morosidad en el pago de los desembolsos convenidos, podrá rescindirse el contrato de suscripción, y en el artículo 19 estatuye que la suscripción de acciones se extenderá en un boletín expedido por duplicado, en el que deben constar los requisitos necesarios para calificar la capacidad de obligarse de los futuros socios y la cantidad suscrita.

La importancia que la Ley otorga a este documento como constitutivo de una obligación, queda resaltada recordando que al regular las acciones de la Sociedad contra el socio moroso en satisfacer los desembolsos pasivos acordados, concede acción ejecutiva

sobre el documento-boletín-firmado por el socio.

Consideradas de consuno, la doctrina, la jurisprudencia y la ley de Sociedades Anónimas, resulta indubitable el carácter contractual, bilateral y necesariamente formal del contrato de suscripción que deberá constar siempre por escrito, bien en la Escritura Pública, en los casos de constitución simultánea o por convenio, bien en los preceptivos boletines de suscripción en todos los demás casos.

Después de estas consideraciones, la consecuencia fiscal es fácil de deducir. El artículo 190 de la ley de Timbre, al someter a gravamen por Timbre gradual y escala del artículo 15 a todos los documentos que no tengan señalado un reintegro específico, será el aplicable a los boletines de suscripción. El reintegro deberá hacerse precisamente en el ejemplar que queda en poder de la Sociedad, puesto que es el calificado por la Ley como documento originario de la obligación y título ejecutivo de ella, siendo el impuesto exigible en todos los casos de suscripción de capitales que no se verifique en escritura pública.

2. Resguardos provisionales.- Otro documento que surge en la constitución de la Sociedad es el conocido con el nombre de resguardo provisional.

La LSA ha recabado también para este documento el carácter de formal, por cuanto preceptúa que en él deberán constar los mismos requisitos que el artículo 43 de la Ley señala como contenido del título-acción.

La legalidad impositiva anterior a 1.º de enero de 1943 fijaba un reintegro especial para estos documentos en el artículo 160 de la ley de Timbre, que desapareció al suprimirse el timbre de Emisión y crearse por Ley de 13 de marzo de 1943 el impuesto sobre Emisión y negociación de Valores Mobiliarios; pero esta supresión no implicaba que los resguardos provisionales quedaran fuera de la órbita del impuesto de Timbre.

En efecto: si el resguardo provisional es el documento que justifica la percepción por la Sociedad de una cantidad de numerario precisamente en pago total o parcial de una deuda creada por el contrato de suscripción, obvio es que tales documentos se encuentran comprendidos en la definición de recibo que se inserta en la excepción segunda del artículo 190 de la LT.

Este criterio ha sido corroborado implícitamente por el Tribunal Supremo en una divulgada sentencia de 1 de diciembre de 1950. Se trataba de un caso anterior a la entrada en vigor de la Ley de 13 de marzo de 1943, en el cual los resguardos provisionales habían sido reintegrados conforme al artículo 160 de la ley de Timbre, pretendiendo la Administración -tras un acuerdo de lesividad- gravarlos también como recibos de cantidad con el apoyo de argumentos semejantes a los que acabamos de exponer.

Considerados por separado ambos preceptos, el contenido en el artículo 160 y la definición de recibo del 190-2º, la Administración –dice un comentarista tan desapasionado como el señor Larraz– tenía razón; pero el Tribunal no consideraba admisible la acumulación de los dos reintegros, porque "al integrar y reflejar los documentos discutidos un solo acto –el de la suscripción de acciones– del que la entrega de las cantidades respectivas integra mera o exclusivamente una de las prestaciones recíprocas, no es posible atribuir la diferenciación de convenciones a que se refiere el artículo 17 de la LT".

Es decir, el Tribunal Supremo eliminaba la posibilidad de exigir los dos reintegros, ya que no existía más que una convención y lógicamente optaba por la norma específica, contenida en el artículo 160 de la LT, con preferencia a la norma genérica del artículo 190-2º del mismo texto legal. Actualmente, y desaparecida la primera, juzgamos evidente la exigibilidad de la segunda. En nuestra opinión, los resguardos provisionales, siempre que acrediten desembolso parcial o total de acciones, deberán reintegrarse como recibos de cantidad, sea cualquiera la forma más o menos sutil en que sean redactados.

3. Valoración de las aportaciones sociales.- Una novedad de la LSA es la introducción

de normas valorativas del patrimonio aportado al acervo social, preveyendo incluso una revisión de las valoraciones en el plazo de cuatro meses, a partir de la fecha de constitución.

Si bien el artículo 16, número 12 de la ley de Timbre, señala como base del impuesto en las escrituras de constitución el capital nominal, el Tribunal Económico-Administrativo, en acuerdo de fecha 14 de octubre de 1952, ha sentado el criterio de que el mayor valor de las aportaciones sociales sobre el capital nominal implica liquidación del impuesto de Timbre, conforme a la regla general del artículo 15.

Si esta doctrina, discutible en mi opinión, por la rigidez del texto legal, prospera, cualquier aumento del patrimonio social originario, surja de la comprobación administrativa del impuesto de Derechos Reales o de aplicar las normas valorativas contenidas en los artículos 31 y 32 de la LSA, producirá una liquidación complementaria del impuesto de Timbre.

III.- ACCIONES

Hemos aludido, al tratar de los resguardos provisionales, al lapsus de técnica legislativa de la Ley de 22 de diciembre de 1942, que al suprimir los artículos 158 a 175 de la ley del Timbre, no eximía a los títulos-acciones en su manifestación documental de los principios generales de este impuesto.

1. Títulos-acciones.- ¿Puede afirmarse de manera categórica que la acción como documento mercantil no está sujeta en la actualidad a impuesto de Timbre? ¿Podemos desconocer que el artículo 190 de la Ley de este impuesto somete a Timbre fijo o gradual todos los documentos mercantiles que no estén gravados expresamente por otro precepto de la misma Ley?

Pero además de estos aspectos generales, la ley del Timbre contiene normas de innegable aplicación al documento que comentamos. El artículo 190-2.º considera recibo de cantidad todo documento que justifique percibo de numerario, y la acción acredita, si es liberada, el desembolso del capital que representa. El artículo 181 grava los títulos de socio que expidan las Sociedades de todas clases que tengan un fin utilitario. Pues bien, la acción –dice el artículo 39 de la LSA– confiere a su tenedor legítimo la condición de socio y le confiere los derechos mínimos que la Ley señala y los que se deduzcan de los estatutos sociales. El *status socii* se deriva de la posesión legal de la acción, que constituye su título.

Un sutil estudio de estos elementos de juicio nos llevaría seguramente a una contestación afirmativa en cuanto a la necesidad de reintegrar el documento-acción.

Sin embargo, tan delicada materia no puede resolverse en los límites forzosamente estrechos de esta ponencia. Sería preciso investigar la *ratio legis* de la de 13 de marzo de 1943; sería preciso un minucioso estudio de la naturaleza y función jurídica del documento-acción; sería preciso, en fin, un esfuerzo constructivo de fácil éxito en doctrina, pero de muy dudosa aceptación jurisprudencial.

2. Dividendos pasivos.- Las acciones suscritas pueden ser liberadas en uno o varios plazos. En la primera hipótesis la acción, como objeto imponible por Timbre plantea los arduos problemas aludidos; pero en cambio, en el segundo supuesto, la constancia en el título, por prescripción legal, de los dividendos pasivos satisfechos deberá reintegrarse como documento liberatorio comprendido en la excepción segunda del artículo 190. 1

La explicación teórica de esta imposición reside en que el socio, al suscribir una acción, se ha obligado a desembolsar su importe, y el pago de cada plazo, o sea de cada dividendo pasivo, implica la liberación total o parcial de su débito.

La declaración por la Sociedad acreedora se encuentra comprendida en la definición de recibo que figura en la ley del Timbre.

La justificación de los desembolsos debe constar precisamente, en virtud del principio

de literalidad de los títulos-valores sobre el mismo título, ya sea por estampilla o cualquier otro procedimiento. El impuesto habrá de satisfacerse reintegrando con timbres especiales móviles los títulos en el momento de hacerse constar en ellos el desembolso.

Antes de abandonar este tema haremos referencia a dos cuestiones de indudable trascendencia práctica. La primera es que, considerada la suscripción como un contrato del que se deduce la obligación de desembolsar el importe de las acciones, si el pago se hace en varios plazos, el primero tendrá la misma naturaleza que los restantes, y en consecuencia, resulta injustificado pretender darle un trato fiscal distinto y estará sometido a impuesto, aunque se haga constar en el duplicado del boletín de suscripción que se entregue al socio.

La segunda cuestión se refiere a la práctica que reputamos viciosa, de extender un recibo global del desembolso de varias acciones, lo que, a nuestro juicio, no exime de la obligación de reintegrar cada título por cuanto, en virtud del citado principio de literalidad, éstas y no aquél son las que poseen fuerza liberatoria y efectos contra futuros adquirentes de los títulos.

IV.- NOMBRAMIENTOS

1. De Administradores.- Conforme a la LSA, la administración de la Sociedad puede conferirse a una o varias personas, funcionando en este caso como organismo colegiado.

El Código de Comercio se referirá a los administradores, configurando la naturaleza de la relación jurídica que les unía a la Sociedad, dentro del contrato de mandato, pero desconocía el Consejo de Administración, que, no obstante, aparecía en la mayor parte de las anónimas e incluso era aludido en el Reglamento del Registro Mercantil, el cual, al enumerar las circunstancias que debía contener la inscripción de la Sociedad Anónima, citaba el nombre y apellidos de las personas que hubieran de formar el Consejo de Administración o junta Directiva, el modo de proveer las vacantes y las facultades de sus miembros.

La LSA no califica la naturaleza jurídica de los administradores sociales y se limita a decir que si son varios se constituirán en Consejo de Administración (artículo 73).

El nombramiento de administradores puede hacerse en el acto constitutivo o bien por elección de la junta General, siguiendo el llamado sistema proporcional.

La imposición de timbre de estos nombramientos, sea cualquiera el sistema que se adopte, está regulada por el artículo 180 de la Ley del impuesto, que comprende no sólo los nombramientos *ab initio*, sino también las ratificaciones y renovaciones tácitas o expresas.

Hemos de advertir que la LSA española, discrepando de otras legislaciones, como la francesa, la inglesa o la italiana, e incluso del criterio mantenido en el anteproyecto elaborado por el Instituto de Estudios Políticos, no obliga a los consejeros a someterse a reelección periódica, dejando al arbitrio de los redactores de los Estatutos sociales la regulación de esta materia, con la excepción única de los administradores nombrados en el acto constitutivo, que no podrán ejercer el cargo –salvo reelección– más de cinco años.

Por último, en esta breve reseña de las disposiciones de la ley de Sociedades Anónimas en materia de administración, destacaremos la disposición transitoria novena, según la cual los administradores de la Sociedad que lleven más de tres años en el ejercicio de su cargo en el momento de entrada en vigor de la nueva regulación y hubiesen sido nombrados en el acto constitutivo, deberán, en el plazo de tres meses, poner sus cargos a disposición de la junta General, pudiendo ser reelegidos.

Consideradas las normas expuestas y el texto del artículo 180 de la ley del Timbre, resumiremos los diferentes supuestos de exigencia de este impuesto en los siguientes apartados:

- 1.º Nombramiento de administradores, en acto constitutivo o junta General.
- 2.º Toma de posesión de administradores suplentes, cuando se conviertan en efectivos.
- 3.º Ratificación expresa de nombramientos ya acordados; entendiéndose como tal la concesión de nuevas facultades por la junta General a favor de administradores ejercientes, puesto que tal circunstancia equivale a la ratificación de la confianza en el cargo.
- 4.º Renovación expresa.
- 5.º Renovación tácita, por el transcurso de los plazos legales o estatutarios de duración.
- 6.º Por aumentarse el capital de la Sociedad, si con la nueva emisión se rebasa el grado de la escala del artículo 180 conforme al que estaban reintegrados los nombramientos. El impuesto deberá liquidarse sobre la totalidad del nuevo capital, sin que sea suficiente completar el ya existente. (Resolución de la Dirección General de Timbre y Monopolios de 30 de diciembre de 1949.)

El impuesto del artículo 180 se devenga, además, en los nombramientos de Directores generales, Apoderados Generales o cualquier otro cargo que implique la representación de la Sociedad. Puede aducirse en algunos casos que los límites entre la aplicación del artículo 180 y la del 181 no aparecen suficientemente nítidos. A nuestro juicio, la línea divisoria de devengo de uno u otro tipo impositivo está determinada por las facultades que el nombramiento entrañe a favor del interesado. Si el cargo autoriza para obligar jurídicamente a la Sociedad, el nombramiento será de un representante social, y, en consecuencia, el reintegro preceptivo el del artículo 180. Pero si, por el contrario, la persona nombrada carece de esa facultad de vincular a la Sociedad, será únicamente un empleado de la misma comprendido en el supuesto del artículo 181 de la LT.

El Tribunal Económico-Administrativo se ha pronunciado sobre esta materia en un acuerdo de 20 de octubre de 1950, cuyo considerando fundamental reproducimos a continuación:

"El Consejo del Banco está autorizado para delegar sus poderes en todo o en parte, nombrar apoderados y autorizar a funcionarios del establecimiento para hacer uso de la firma del mismo con aquellas atribuciones que estime pertinentes en cada caso; lo que viene a demostrar, en contra de lo alegado por la Empresa, que las funciones del Director General no implican que éste, con absoluta exclusividad, ejerza todos los actos de representación y dirección, ya que el Consejo puede delegar sus facultades en personas extrañas o en funcionarios de la Sociedad. Los Apoderados –del Banco– llevan la representación y la firma del Banco en las operaciones ordinarias, que no pueden confundirse con las de los simples empleados, cuya misión se circunscribe a prestar un servicio que *no entraña el menor acto de apoderamiento o de representación.*"

En consecuencia, el Tribunal Económico-Administrativo consideraba que los nombramientos de Directores de sucursales y Apoderados de Banca debían de reintegrarse de acuerdo con el artículo 180 de la ley de Timbre, por cuanto gozaban de la facultad de obligar a la Sociedad.

2. Nombramiento de accionistas censores y síndicos de obligacionistas.- Una de las medidas cautelares adoptada por LSA ha sido la introducción en nuestro derecho cogente de la figura de los accionistas censores y del síndico representante de los obligacionistas frente y dentro de la Sociedad emisora.

Es tentador estudiar, a la luz de los preceptos de la Ley española, la naturaleza jurídica de estos órganos de vigilancia; pero la índole de la ponencia nos veda esa posibilidad, debiendo limitarnos a señalar la conveniencia de que en una futura reforma del artículo 180 de la ley del Timbre, se incluyan, como sometidos a este artículo, los nombramientos de accionistas, censores y síndicos. La justificación de establecer la base del impuesto en el capital de la Sociedad estaría apoyada en el hecho indiscutible de que la importancia del cargo está determinada por la envergadura de la Sociedad cuyas actividades se van a

fiscalizar.

Ahora bien; en tanto esta reforma no llegue, el criterio aplicable será el fijado por la Dirección General de Timbre y Monopolios en acuerdo de 4 de septiembre de 1952, según el cual estos nombramientos no pueden considerarse como comprendidos en el artículo 180 de la ley del Timbre, pero sí en el precepto general del artículo 190. En efecto, estos nombramientos suponen el nacimiento de una obligación genésica de derechos y deberes jurídicamente exigibles, y por tanto, el documento que los refleje quedará gravado por el impuesto de Timbre y escala del artículo 15 si es retribuido el cargo, tomando como base la retribución anual, o con timbre fijo de 15 pesetas (artículo 20) si no tiene tal carácter.

3. Otros nombramientos.- Por último, y antes de abandonar este tema, destacaremos la existencia en numerosas Sociedades de contratos de arrendamiento de servicios, de comisión, etcétera, entre la Sociedad y sus representantes y administradores, cuya tributación, naturalmente, es autónoma de la fijada en el artículo 180 de la ley del Timbre.

V.- LIBROS SOCIALES

La ley de Sociedades Anónimas no ha introducido ninguna novedad en el régimen de libros sociales obligatorios, subsistiendo, en consecuencia, los preceptos del Código de Comercio y de las leyes especiales.

Las normas de la ley del Timbre sobre el reintegro y exigencia de los libros sociales son tan conocidas, que nos relevan de todo comentario, limitándonos a señalar que el artículo 34 de LSA obliga a todas las Sociedades cuyas acciones revistan la forma de nominativas a llevar un libro registro en el que se haga contar la propiedad, las sucesivas transferencias y los derechos reales que sobre estas acciones se constituyan.

No sería sincera esta exposición si al tratar de los libros sociales eludiéramos dos cuestiones que, aunque no se refieran al reintegro de estos libros, tienen su origen en el examen de la contabilidad y son de una trascendencia decisiva en la comprobación del impuesto.

Nos referiremos primero al divorcio pleno que se observa entre el Código de Comercio y las Leyes fiscales, así como entre la legalidad y la práctica consuetudinaria. El Código impone la obligación de llevar libros a todos los comerciantes; las Leyes fiscales, sólo a los sometidos a imposición por Utilidades o por otros impuestos especiales. El Código obliga a que los asientos sean detallados y regularmente verificados. En la práctica se utilizan asientos resúmenes, tomados de libros auxiliares no requisitados (la omisión de timbre que esto implica es fácilmente subsanable, liquidando el impuesto en aplicación del artículo 227 de la Ley), y los libros frecuentemente aparecen con retrasos superiores a un año.

Estas anomalías, que en parte procura corregir la ley sobre Inspección de Tributos, de reciente promulgación, suponen una fuerte traba para la Inspección del impuesto de Timbre, que no dispone de los elementos necesarios para comprobar la índole de las operaciones que la Sociedad realiza, su importancia, contratos firmados, etc.

La segunda cuestión es precisar el alcance del artículo 227 de la ley del Timbre.

En este artículo se conceden a la Administración Pública dos importantes facultades, orientadas en el sentido de defender los intereses del Tesoro frente a las omisiones del impuesto derivadas del incumplimiento de normas legales y de la ocultación de documentos no reintegrados.

Estas facultades son:

Primera. En los casos en que algún libro o documento sea obligatorio por Ley o Reglamento y no se exhiba en el acto de la visita de inspección, podrá liquidarse el impuesto tomando como base los elementos que la Administración se procure por otros medios.

Se impide en esta forma que del incumplimiento de las leyes, se deduzcan beneficios, al mismo tiempo que se asegura la percepción del impuesto.

Segunda. La amplitud que se concede a los Inspectores de Timbre en el examen de los libros y documentos sujetos al impuesto, aunque tengan el carácter de reservados, que naturalmente habrá de limitarse a la parte estrictamente necesaria para asegurarse del cumplimiento del impuesto, no sólo en el reintegro de los mismos libros, *sino también para investigar si se cumplen los preceptos de la ley del Timbre en otros documentos que, por no obrar en el establecimiento o por cualquier otra causa, sólo pueden ser objeto de pesquisa o indagación en los libros.*

Ahora bien, en los libros sociales no figuran contratos ni actos jurídicos, sino únicamente el reflejo económico de tales actos, y, por tanto, del examen de los libros deduciremos la existencia de los, actos o contratos a través de su ejecución, pero no de su formalización. ¿Qué alcance fiscal puede tener el conocimiento de la existencia de un contrato por los datos contables si no puede examinarse el documento originario?

Al comentar la redacción del artículo 227 hemos subrayado unas palabras, que son transcripción del texto legal, porque en ellas y en su análisis hemos de buscar la contestación al interrogante anterior. La Inspección, dice la ley del Timbre, podrá investigar si se cumplen sus preceptos en otros documentos que por no obrar en el establecimiento visitado o por cualquier otra causa sólo pueden ser objeto de pesquisa o indagación en los libros de contabilidad. Pero ¿cuál es la finalidad de esta investigación? Si los documentos no pueden examinarse por *cualquier cansa*, parece evidente que la pesquisa en los libros sociales, tendrá por objeto poder determinar la naturaleza del acto o contrato, su cuantía y demás elementos necesarios para liquidar el impuesto, ya que el contribuyente no presenta el documento justificativo de haberlo satisfecho.

Quizá esta interpretación parezca excesivamente audaz, pero no olvidemos que "si bien en materia de interpretación de las normas legales es preciso partir de la literalidad de su texto, no puede menos de tenerse en cuenta el valor del resultado a fin de que tal interpretación lleve a una consecuencia racional en el orden lógico". (De la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 1950.)

Pretendiendo resumir en unas conclusiones nuestro criterio en esta cuestión tan delicada como trascendente, distinguiremos las siguientes hipótesis:

1.^a Documentos cuya existencia reconoce el contribuyente, pero que no son exhibidos en el acto de la visita. La Administración procederá a liquidar el impuesto, y en caso de negativa del contribuyente podrá solicitar el auxilio de la autoridad judicial para requerir de nuevo la presentación del documento y liquidar el impuesto.

2.^a La existencia del acto o documento gravado se deduce de otros documentos posteriores que hacen expresa referencia a los primeros. Los derechos de la Administración serán los mismos que en la hipótesis precedente.

3.^a Se prueba por el examen de los libros de contabilidad la existencia de un contrato, pero no su manifestación documental, que el contribuyente niega por sostener el carácter oral del contrato celebrado.

Sin llegar a la desmoralizadora conclusión de TALLHER, según el cual "en el comercio engaña quien puede", hemos de mostrar nuestro escepticismo acerca de la forma oral en los contratos mercantiles, salvo en los supuestos en que la protección legal –artículo 85 del Código de Comercio– o los usos mercantiles la hacen presumible.

La desconfianza hacia la contratación verbal aumenta cuando uno o más contratantes son Sociedades Anónimas, ya que sus administradores han de responder frente a la Sociedad de las responsabilidades que puedan deducirse de los contratos celebrados.

Pero además, si subordinamos radicalmente la exigencia del impuesto de Timbre a la exhibición del documento, dejamos a merced del contribuyente satisfacer el impuesto, con

la única excepción de que el documento haya de presentarse en alguna Oficina pública o servir de base en un litigio.

El Tribunal Supremo, como es sabido, en reiterada jurisprudencia, e interpretando los artículos 1.279 y 1.280 del Código Civil, ha entendido que todos los contratos cuyas prestaciones sean superiores a 1.500 pesetas "deben" constar por escrito y, en consecuencia, devengar los impuestos de Derechos Reales y Timbre; ello, claro está, sin afectar a las relaciones jurídicas entre los otorgantes, para quienes surtirán todos sus efectos, con independencia de la forma.

Este criterio de nuestro más alto Tribunal, que ha sido objeto de numerosos y apasionados comentarios, implicaría en el ámbito de la ley del Timbre el liquidar el impuesto por aplicación del artículo 227 de todos aquellos contratos superiores a 1.500 pesetas que la Administración pudiera probar, aunque no pudiese examinarse el documento contractual.

Los legisladores de 1888 consideraron que 1.500 pesetas era la cantidad lógicamente límite de la contratación verbal, pero la constante desvalorización monetaria ha determinado que hoy esta cantidad parezca irrisoria y brutal exigir la forma escrita y los impuestos correspondientes a toda contratación de importe superior a esa cifra; pero también es demoledor que la efectividad de los impuestos sobre el tráfico, como el de Timbre y el de Derechos Reales, quede subordinada a la buena o mala fe del contribuyente.

Quizá una reforma legislativa que armonice las necesidades del tráfico económico, el valor monetario y los legítimos intereses del Tesoro sea la mejor y más práctica solución.

VI.- CARGOS Y ABONOS POR COMPENSACIÓN

Uno de los modos de extinción de las obligaciones es el pago por compensación o abono en cuenta del importe del débito.

El artículo 190 de la ley del Timbre, al definir como recibo todo documento que justifique la extinción de una obligación preexistente, menciona esta modalidad de pago como una de las sometidas a tributación. La compensación puede existir también cuando se cancela una obligación por llevar el importe del débito a otra obligación emanada de distinta relación jurídica.

A esta modalidad compensatoria se refiere el artículo 161 del Reglamento del impuesto de Timbre al decir que "todo débito de Banco o Sociedades análogas cuya cancelación se efectúe llevando su importe a cuenta o concepto representativo de otra obligación, se considerará comprendido en el número segundo del artículo 190 de la Ley, debiendo fijarse el timbre especial móvil que corresponda al pago que se representa del débito en el justificante de su cancelación.

La aplicación de este precepto, no obstante su meridiana claridad, presenta dos dificultades que vamos a pretender superar.

El Reglamento cita, como hemos visto, a los Bancos, y, efectivamente, su aplicación a las entidades bancarias ha sido corroborada en la Circular de 7 de diciembre de 1949, XII D, con el asenso de los representantes del Consejo Superior Bancario.

Empero, cuando no se trata de Bancos, sino de Sociedades dedicadas a otras actividades, se ha sostenido por algún ilustre letrado su inaplicabilidad, basándose en la especificación del sujeto contributivo, que comporta el artículo comentado.

Sin embargo, quien sostiene tal postura olvida principios jurídicos esenciales, ya que de prosperar su criterio resultaría que un precepto reglamentario creaba una nueva imposición para determinados contribuyentes –los Bancos–, o bien que limitaba el alcance de la definición contenida en el artículo 190 de la Ley, interpretaciones ambas que debemos rechazar por atentar a la jerarquización de las normas legales.

A mayor abundamiento, el artículo 161 considera sujetos impositivos “las Sociedades análogas a los Bancos”, lo que quiere decir, a nuestro juicio, atendido el criterio objetivo del Código mercantil español, aquellas Sociedades que realicen operaciones comprendidas en el artículo 175 del Código, que son precisamente las que ofrecen más aptitud para esta modalidad de compensación que estudiamos.

La segunda dificultad que se plantea es precisar el documento sobre el que ha de verificarse el reintegro. El precepto reglamentario no deja lugar a dudas; el documento en virtud del que se verifique la cancelación, sea una nota de cargó, una liquidación, un vale de caja, un abonaré, etc., será el reintegrable.

En el guión de la ponencia figuran enumerados algunos supuestos de esta forma de compensación, y creo que en futuros estudios esta materia debe merecer más amplio comentario que el simple esbozo que acabo de realizar.

VII.- CUPONES

El principio general, según él que todos los documentos mercantiles están sujetos al impuesto de Timbre, contenido en el artículo 100 de la Ley, ha quebrado, sin más justificación que la práctica contra ley, al referirse a los "cupones de títulos".

Fuera de toda discusión el carácter mercantil de estos documentos, réstanos únicamente precisar si se encuentran comprendidos en alguno de los preceptos especiales de la Ley o si, en su defecto, debemos considerarlos comprendidos en la norma general de tributación del artículo 190.

Para modelar la naturaleza jurídica de estos documentos, la cual, como sabemos, indicará el módulo fiscal, séame permitido transcribir unos párrafos de la obra del Profesor de la Universidad de Perugia, N. GASPERONI, intitulada *Le azioni di società*:

"Las acciones tanto nominativas como al portador, contienen generalmente una serie de cupones que representan el derecho a la percepción de los eventuales dividendos anuales; puesto que se admite que tales cupones pueden circular separadamente de su título principal, se impone aquí investigar su naturaleza jurídica. Por lo que sabemos, a excepción de VIVANTE, que le ha dedicado algunas páginas de su tratado, la doctrina se ha ocupado de esta cuestión sólo incidentalmente, dedicándole escasas y fugaces alusiones."

"Una solución satisfactoria y exacta puede obtenerse sólo teniendo presente en los cupones de los títulos su carácter de accesoriedad, que predomina aún más en las acciones que en los cupones de las obligaciones o en los títulos de la Deuda Pública."

"Hasta que la Sociedad, con la aprobación del balance, no ha acordado legalmente distribuir los beneficios al accionista fijando su medida, el cupón no incorpora el derecho al dividendo."

Estos fragmentos del comentarista italiano sitúan el problema de la calificación del cupón en su justo medio. El derecho abstracto al dividendo se actualiza o se concreta, en el momento en que la junta general acuerda su distribución fijando la cuantía (dentro de los límites señalados por la Ley o los Estatutos sociales) y la fecha de su pago.

En tal momento surge para el accionista el derecho a percibir de la Sociedad el importe del dividendo, y para la Sociedad el débito de la cantidad, que se extinguirá precisamente por el pago hecho contra entrega del documento-“cupón”. Es decir, este documento acredita un desplazamiento de numerario y al mismo tiempo la extinción de una obligación preexistente por medio del pago.

A la vista de estas consideraciones, ¿puede negarse el carácter liberatorio de los cupones y, por ende, su imposición como recibos de cantidad, por estar comprendidos en la definición del artículo 190, excepción segunda de la ley del Timbre?

El Ministerio de Hacienda hace tiempo que advirtió la obligación impositiva, como lo demuestra la Orden Ministerial de 19 de julio de 1932, que al referirse al impuesto de Timbre sobre las facturas que acostumbran a presentarse en las entidades bancarias acompañando los cupones o los títulos amortizados para el cobro, resolvía que "tales notas o facturas no están sujetas a timbre de recibo *por no tener el carácter de liberatorias de una obligación, carácter que asumen los propios títulos o cupones entregados*".

No obsta, a la exigibilidad del impuesto la forma de estos documentos, puesto que, como sabemos, la modalidad externa es inoperante a efectos impositivos, como recordaba la Orden ministerial de 18 de agosto de 1942, al decir que el timbre de recibo se devenga, aunque el documento de cobro no lleve el nombre del acreedor, ni del deudor, ni la fecha, ni el concepto, siempre que sirva de documento liberatorio de una obligación o de justificantes de un pago.

Se ha pretendido hallar una diferencia conceptual entre los cupones de acciones y los de títulos de renta fija, basándose en que en estos últimos el derecho al interés es independiente de la voluntad de la Sociedad o entidad emisora y nace por el mero transcurso de los plazos de vencimiento. Constriñéndonos al aspecto fiscal que comentamos, no existe diferencia alguna el cupón justificará la percepción del dividendo o interés en el momento del pago, con indiferencia de que el derecho al mismo haya surgido de un acto corporativo –el acuerdo de la junta general– o se derive del acto emisor de los títulos.

Otra forma de hacerse efectivo el dividendo es el estampillado de los títulos mismos o el abono de su importe en cuentas corrientes de los accionistas. La Circular sobre documentación bancaria de 7 de diciembre de 1949, se ha referido a esta modalidad, precisando los casos en que se devengaba el impuesto con un criterio que, a nuestro juicio, siempre modesto, se separa de las normas básicas del impuesto, ya que se hace depender tal devengo de la forma en que se "expresa" el hecho del pago y de la inexistencia de un recibo que se reintegre por separado. No se nos oculta la dificultad de fiscalizar el pago del impuesto cuando se verifica el reintegro en los documentos –títulos– que se encuentran en poder de los accionistas y la conveniencia de dictar normas precautorias para la efectividad impositiva; pero, en la legalidad vigente, el timbre debe figurar en la mención del cobro, hecha sobre las acciones, ya que estas menciones son independientes de todo otro documento, obligatorias en la generalidad de los casos por disposición estatutaria, impuestas por el principio de literalidad de los títulos-valores, y plenamente liberatorias no sólo frente a la Sociedad, sino también frente a futuros adquirentes de los títulos con tales características.

La carencia de tales anotaciones determinaría la imposibilidad de ser admitidos en el tráfico bursátil, puesto que los compradores se verían obligados a solicitar en cada transmisión, de la Sociedad emisora constancia del estado de los títulos, por lo que se refiere al cobro de dividendos, para conocer el alcance de su derecho.

VIII.- JUNTAS GENERALES

La LSA regula cuatro clases de junta general: la constituyente, la ordinaria, la extraordinaria y la junta Universal.

La convocatoria, constitución, funcionamiento y facultades de cada una de ellas son naturalmente distintas, si bien no es este lugar para analizarlas, limitándonos a transcribir el contenido de los artículos 59 y 60, referentes al depósito previo de las acciones, necesario para asistir a las juntas ordinaria o extraordinaria y a la representación de los accionistas ausentes.

Dicen así los artículos mencionados: "Podrán asistir a la Junta general los titulares de

acciones nominativas inscritas en el libro de socios con cinco días de antelación a aquel en que haya de celebrarse la junta, y los tenedores de acciones al portador que con la misma antelación hayan efectuado el depósito de sus acciones en la forma prevista por los Estatutos o por la convocatoria." (Artículo 59, LSA.) "La representación deberá conferirse por escrito y con carácter especial, para cada Junta." (Artículo 6o.)

Se establece, como vemos, la obligación de depositar las acciones si son al portador, dejando al arbitrio de los redactores de los Estatutos el fijar la forma de tales depósitos.

La constitución del depósito genera el correspondiente resguardo que habilita no sólo para asistir a la Junta, sino también para retirar los títulos depositados y que consideramos comprendido en el artículo 187 de la ley del Timbre.

Hemos oído en ocasiones argumentar, en contra del devengo del impuesto, que no se trataba de un verdadero contrato por faltar la voluntariedad del depositante, y por no ser la finalidad de custodiada causa de la entrega de los títulos. Mas no debemos olvidar que el artículo 1.758 del Código Civil considera constituido el depósito desde que uno recibe la cosa ajena con la obligación de guardarla y restituirla, supuestos que aparecen plenamente en esta modalidad de depósito, a la que venimos refiriéndonos. Tampoco impide la cualificación contractual el hecho de que se verifique por una imposición legal, pues el Código menciona y regula entre las clases de depósito el llamado necesario, o sea el derivado del cumplimiento de una obligación legal (artículo 1.781 del Código Civil).

Por lo que se refiere a la representación conferida por un accionista a favor de otra persona, debe formalizarse por escrito y ser especial.

El documento que se extienda atendido el carácter obligacional del mismo, estará comprendido en el artículo 2o de la ley del Timbre, lo mismo si se formaliza en instrumento público que si se firma en documento privado por el reenvío de la norma general del artículo 190.

Ahora bien, ¿deberá emplearse el timbre de 15 pesetas por no tener base evaluable, o el de 7,50 pesetas a que se refiere la regla séptima del artículo 2o considerándolo como un poder? Si partimos del carácter unilateral de la representación que se concede y sin entrar en el conocido problema de la distinción entre poder y mandato, nuestra opinión es considerar aplicable la norma específica del número 7 del artículo 2o.

Otra manifestación documental que puede surgir de las Juntas generales es la expedición de certificaciones de sus acuerdos.

El artículo 66 de LSA faculta a cualquier accionista para obtener certificación de los acuerdos adoptados. Sin perjuicio de este derecho, deberá ser presentado en el Registro Mercantil dentro del plazo de ocho días, bajo la responsabilidad de los administradores, testimonio notarial de los acuerdos inscribibles.

Evidente resulta que las certificaciones expedidas y los testimonios que se otorguen habrán de reintegrarse en la forma estatuida por los artículos 190-6º y 20, regla octava de la ley del Timbre, respectivamente, salvo que por la naturaleza del acuerdo deban ser objeto de imposición superior.

IX.- PRESTAMOS PERSONALES A LAS SOCIEDADES

La financiación de las Empresas puede realizarse bien por aumento del capital social, con nuevas aportaciones, bien por medio del crédito bancario, de la emisión de obligaciones o por la recepción de préstamos.

La política vigilante del Estado y la Banca para impedir una distensión del crédito bancario de efectos inflacionistas, unida a las medidas restrictivas adoptadas en la emisión de Valores Mobiliarios, han determinado que en los últimos años las Empresas hayan utilizado con frecuencia, como medio de superar sus necesidades financieras, la figura

jurídica del préstamo concedido por los mismos accionistas o por personas extrañas y revistiendo la forma de cuenta corriente.

Estos contratos se han formalizado algunas veces en escrituras públicas o en documentos privados, que han sido objeto de imposición por Timbre y Derechos Reales en la primera hipótesis, o solamente de Timbre en la segunda.

Otras veces se han utilizado pólizas de préstamos, letras u otros efectos de comercio que también satisfacen el impuesto.

Pero en la mayor parte de los casos que se trata de Sociedades Anónimas de tipo familiar y escaso número de socios, los prestamistas eran estas personas y se alegaba la inexistencia de documento convencional, exhibiendo únicamente recibos de la cantidad prestada, abonares o cartas de abono de la misma, que se reintegran en el mejor de los supuestos como recibos de cantidad conforme al artículo 190-2.º, pero eludiendo el impuesto correspondiente al contrato de préstamo.

Nuestro criterio es que tales documentos, aunque no estén suscritos por el prestamista, devengan el impuesto de Timbre conforme a la regla general del artículo 190, por cuanto en ellos se constituye una obligación fundamentando este criterio en los conceptos legales y jurisprudenciales que a renglón seguido vamos a examinar.

El contrato de préstamo regulado en nuestra Patria por los artículos 1.753 a 57 del Código Civil y 311 a 319 del de Comercio, está cualificado como un contrato real que se perfecciona con la entrega de la cosa prestada y unilateral, ya que una vez constituido sólo el prestatario es sujeto de obligaciones. Por ello, el documento que acredita el hecho de la entrega de la cantidad prestada es el título originario de las obligaciones derivadas del contrato, quedando, en consecuencia, comprendido en el artículo 1.º de la ley del Timbre, sin necesidad de que conste la firma del prestamista, por cuanto no queda obligado.

Esta doctrina, según la cual no se precisa la firma de ambos contratantes en los contratos unilaterales, aparece nítidamente expresada en la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1950, al decir: "Los documentos firmados sólo por el obligado, tienen valor probatorio de la constitución de las obligaciones, aunque no figure la firma de la otra parte contratante."

De manera todavía más explícita, y refiriéndose precisamente al contrato cuyo estudio acometemos, la sentencia del mismo Tribunal de 9 de mayo de 1944 fallaba: "En el préstamo no es necesario que el documento esté firmado por las dos partes y basta que lo esté por el obligado por ser un contrato unilateral."

Pero –cabe preguntar–, ¿procederá el devengo del impuesto si en el documento no consta la causa o el concepto por el que se recibe el dinero?

El Tribunal Supremo, al valorar la fuerza probatoria de la constitución de las obligaciones dimanantes del préstamo, de los simples recibos de cantidad, que no expresan la finalidad con que se recibe el dinero, ha sostenido un criterio casuístico. Por ejemplo, en la sentencia de 2 de julio de 1946 negó valor probatorio de un préstamo a unos recibos que no reflejaban la voluntad de constituir un préstamo; y en cambio, en una sentencia reciente, de 14 de mayo de 1950, ha estimado que, acreditadas por unos recibos las sumas recibidas, aunque los documentos no expresasen la naturaleza jurídica de la obligación constituida, era suficiente para calificarla de préstamo, si así se deducía de las circunstancias concurrentes.

De la reflexión sobre estos elementos de juicio, relacionándolos con el artículo 1.º de la ley del Timbre, entresacamos la conclusión fiscal: El impuesto de Timbre se devengará siempre que se pruebe la existencia del contrato de préstamo sobre cualquier documento que acredite las entregas de las cantidades prestadas.

X.- MODIFICACIONES DE ESTATUTOS

La vida del ente social sufre en el devenir de su actividad modificaciones morfológicas para adaptarse mejor a las necesidades de los socios o de la actividad que desarrolla y que implican modificación de su Reglamento social, contenido en los Estatutos fundacionales.

La modificación de Estatutos es regulada por la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades española, con minuciosidad a veces excesiva en su preocupación de salvaguardar los derechos de los socios minoritarios contra posibles perjuicios, por abuso de poder –según la terminología de Carnellutti– de las mayorías.

Cumplidos todos los requisitos de fondo y forma preceptuados, las modificaciones estatutarias han de transcribirse a escritura pública e inscribirse en el Registro.

La ley del Timbre considera sometidas a imposición las escrituras de modificación estatutaria, pero las normas legales son de una parquedad y falta de sistemática que, sin duda, futura reforma habrá de subsanar.

En efecto, mientras en la constitución y aumentos de capital la base del impuesto está determinada por el nominal, con independencia de que exista aportación o transmisión de bienes, en la disolución o disminución de capital, la base está constituida por los bienes que se adjudiquen o devuelvan. Las restantes escrituras sociales las somete a uniforme régimen impositivo, abstracción hecha de la importancia y naturaleza de la modificación; sea una simple variación de la forma de designar los administradores o el mero cambio de domicilio, sea la transformación de la naturaleza jurídica, la prórroga de su duración o la metamorfosis del objeto social.

La legalidad impositiva actual puede sistematizarse así:

1.º Modificación de Estatutos por aumento de capital social. Escala del artículo 15 de la ley del Timbre sobre la base del nominal incrementado. (Artículo 16-12 LT.)

2.º Escrituras de reducción. Hemos de distinguir:

a) Si existe devolución de bienes al socio, o sea transmisión, la base impositiva será el importe del capital reducido. Ahora bien; si las acciones estaban desembolsadas en un 50 por 100, al separarse un socio se le devuelve el importe de su aportación y se anulan esas acciones. Cuál será la base, ¿el importe del 50 por 100 devuelto o la cifra de capital nominal reducida, o sea el 100 por 100 de esos títulos?

b) Reducción por pérdidas. En este caso, el impuesto será el fijado por el artículo 20, con independencia del importe de la reducción de capital nominal.

c) Un tercer supuesto es la reducción de capital por adquirir la Sociedad sus propias acciones en las circunstancias previstas en el artículo 101 de la LSA; y

d) Por último, puede disminuirse el capital por condonación de los dividendos pasivos pendientes.

En ambos casos, la norma legal es insuficiente; pero en la práctica estimamos que debería aplicarse el impuesto fijo del artículo 20.

3.º Escrituras de cambio de objeto y transformación de naturaleza jurídica. La trascendencia que en el orden de las relaciones sociales pueden tener estas modificaciones de los elementos esenciales de la Sociedad Anónima, han llevado al ánimo del legislador la conveniencia de conceder al socio disidente un derecho de separación de la Sociedad recuperando su parte alícuota, es decir, que no se ha dejado al arbitrio de la mayoría la facultad de imponer a otros accionistas una alteración que implicase desvirtuar las bases esenciales sobre las que se constituyó el ente social.

Pues bien, una interpretación literal de la ley del Timbre nos obliga a declarar, que en estos casos no puede exigirse otro impuesto que el señalado por el artículo 20 para cualquier modificación de Estatutos.

4.º Restantes escrituras de modificación de Estatutos. Artículo 20.

XI.- FUSION, DISOLUCION Y LIQUIDACIÓN

1. Fusión, absorción.- La LSA establece el procedimiento de llevar a cabo las dos formas de fusión que la doctrina distingue: la fusión propiamente dicha y la absorción, con normas que pueden ser operantes en el campo fiscal del impuesto de Timbre.

El artículo 146 establece que las Sociedades que se extingan por fusión harán constar el acuerdo de disolución en escritura pública inscribible en el Registro Mercantil, y que insertará el balance general de la Sociedad, cerrado el día anterior al del acuerdo.

El artículo 147 determina que la escritura de la Sociedad resultante de la fusión contendrá, además de las menciones genéricas del artículo 11 de la Ley, los balances finales de las Sociedades fusionadas. Por último, el 148, que se refiere a la absorción, exige que la escritura contenga las modificaciones derivadas del aumento de capital, el balance final de las Sociedades absorbidas y el número y clase de acciones que hayan de entregarse a los antiguos accionistas.

Hemos transcrito estos artículos para poner de relieve la existencia de dos momentos impositivos en la fusión de Sociedades: la escritura de disolución y la escritura de constitución o absorción, según los casos.

Como luego veremos, las escrituras de disolución no están expresamente gravadas en la ley del Timbre que se refiere a las de liquidación; pero, a nuestro entender, siempre modesto, en los supuestos de disolución por fusión, ambos actos son simultáneos, ya que el acuerdo de disolución va acompañado del de traspaso de los bienes sociales a la Sociedad fusionante (artículo 142 LSA), y por ello será de aplicar el número 12 del artículo 16 de la ley del Timbre.

La escritura de creación de la Sociedad resultante de la fusión devengará el impuesto conforme a las normas generales de la ley del Timbre; pero la determinación de la base imponible presentará la dificultad de determinar si es simplemente el capital nominal o la suma de los activos de las Sociedades fusionadas.

El mismo problema presenta la fijación de la base en las escrituras de absorción, pues si suponen aumento de capital de la Sociedad absorbente, parece (de acuerdo con el artículo 16, número 12, de LT) que el impuesto se devengará únicamente por la cifra del aumento.

Sin embargo es preciso resaltar que la ley del Timbre no conoce la fusión de Sociedades como acto directamente gravado, y por ello su imposición se verifica a través de la descomposición de los distintos actos que puedan concurrir. Nos sugiere este comentario la interesante y sutil Resolución de la Dirección General de Timbre y Monopolios de 19 de mayo de 1931.

El Centro directivo sostenía la tesis de que en la fusión por absorción, la base imponible era el total activo de las Sociedades absorbidas, puesto que tales activos quedan transmitidos a favor de la Sociedad absorbente, la cual los recibe *como adjudicación para Pago de deudas*, en lo que suma el pasivo exigible, y el resto como *haber líquido social*.

2. Prórroga de la Sociedad.- Una de las circunstancias que debe expresar la escritura de constitución de la Sociedad es la de su duración, considerándose el término del plazo fijado como causa de disolución (artículo 150-1.º LSA), salvo que se acuerde por los socios la continuación de la Sociedad. La LSA autoriza la prórroga del plazo social, siempre que se acuerde antes de su expiración, pero sin indicar el régimen por el que deben regirse estos acuerdos, que, en consecuencia, será el fijado para las restantes modificaciones estatutarias.

La ley del Timbre tampoco somete a reintegro específico las escrituras de prórroga, separándose de lo dispuesto por la ley del impuesto de Derechos Reales, y aunque en buena técnica jurídica la prórroga de una Sociedad representa una renovación de los pactos sociales, no será aplicable la regla 12 del artículo 16, sino la general del artículo 20. Esta

doctrina, que acogemos con gran reserva, ha sido mantenida por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 18 de abril de 1947.

3. Disolución y liquidación.- Ya hemos advertido, al tratar de la fusión de Sociedades, que la ley del Timbre no impone el devengo del impuesto en las escrituras de disolución, sino en las de liquidación del haber social, en las que la base impositiva será el total activo, sin tener en cuenta la deducción de bajas. (Artículo 16, número 12, LT.)

En estas escrituras acostumbra hacerse la adjudicación de los bienes resultantes, planteando la disyuntiva de aplicación del artículo 17 de la Ley. Si consideramos que la disolución de la Sociedad y la subsiguiente adjudicación de los bienes sociales son actos jurídicos distintos, habrá de sumarse la cuantía del activo social y el valor de los bienes adjudicados para determinar la base impositiva del impuesto. Por el contrario, si conceptuamos ambos hechos integrantes de un proceso jurídico único, llegaremos a la conclusión contraria, siendo inaplicable el artículo 17 y la base imponible la señalada por el artículo 16 citado.

Esta última, postura ha sido la adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 6 de abril de 1945.

4. Supervivencia por orden del Gobierno de Sociedades disueltas.- El interés público, que por principio ha de superponerse siempre al interés privado, inspira la facultad que al Gobierno concede el artículo 151 de la LSA para, prescindiendo de la existencia de un acuerdo social de disolución, ordenar la supervivencia de la Sociedad. El precepto aludido dice así: "No obstante lo dispuesto en el artículo anterior (que enumera las causas de disolución), cuando el Gobierno, a instancia de accionistas que representen al menos la quinta parte del capital social desembolsado o del personal de la Empresa, juzgase conveniente para la economía nacional o para el interés social la continuación de la Sociedad, podrá acordarlo así por Decreto, en que se concretará la forma en que ésta habrá de subsistir y las compensaciones que, al ser expropiados de su derecho, han de recibir los accionistas.

En todo caso, el Decreto reservará a los accionistas, reunidos en junta general, el derecho a prorrogar la vida de la Sociedad y a continuar la explotación de la Empresa, siempre que el acuerdo se adopte dentro del plazo de tres meses, a contar de la publicación del Decreto."

Estas medidas, por su carácter de excepción, serán poco frecuentes; pero bueno es advertir la conveniencia de que el Decreto que se dicte contenga normas referentes al régimen fiscal de la prórroga así realizada, pues de no hacerlo se presentarán delicados problemas de tributación, relacionados con los impuestos de Timbre, Derechos Reales y Emisión de Valores Mobiliarios.

He procurado dar una vívida impresión de los problemas que las lagunas legales, la falta de sistema de la ley del Timbre, su defectuosa técnica en la regulación del impuesto de las escrituras relacionadas con la vida social plantea y que la interpretación jurisprudencial no consigue superar.

Ante una construcción tan deficiente, lo mejor sería, como dice el poeta,

*romperlo en pedazos y después
modelarlo de nuevo más parecido al deseo del corazón.*

CONCLUSION

El ineludible límite del tiempo y el espacio nos obligan a desentendernos ya del enjambre de temas estudiables que la aplicación del impuesto de Timbre en las Sociedades Anónimas suscita. Esperemos confiados que, en futuras jornadas de Estudio, personas más autorizadas que el modesto autor de esta ponencia desarrollen los aspectos aludidos en el guión, así como otros que puedan presentarse.

Pero antes de terminar quisiera haceros partícipes de una inquietud mía.

Nuestra misión es orientar al contribuyente hacia un mejor conocimiento de sus deberes tributarios; ello implica la necesidad previa de un criterio uniforme, al que estas jornadas de Estudio pueden contribuir eficazmente. En nuestro asendereado peregrinar hemos oído con frecuencia preguntar qué palabra había que suprimir del documento examinado para eludir el impuesto. Y en esta última década hemos asistido a una total mutación de las fórmulas consagradas en la documentación mercantil, que respondía a la misma finalidad.

Esta orientación ha influido en todo el trabajo que os he presentado.

Los documentos han de reintegrarse, conforme al artículo 1.º de la ley del Timbre, de acuerdo con la naturaleza jurídica del acto que materializan, de acuerdo también con la finalidad económica que cumplen, sea cualquiera la forma más o menos simplificada que revistan e incluso, aunque en ellos no consten todos los elementos esenciales del negocio jurídico subyacente.

La dirección contraria, es decir, derivar la obligación impositiva del uso de palabras o de locuciones estereotipadas, sería tanto como abrir de par en par las puertas a una forma de defraudación fiscal: el *fraus legis*. Vulnerar la Ley, obteniendo el efecto contrario al previsto por ésta, precisamente por el uso de formas y medios legales.

La noble preocupación del Ministerio de Hacienda para combatir esa lacra social que es el incumplimiento sistemático de los deberes tributarios, no puede desentenderse de este aspecto.

Una revisión legal, unas normas de aplicación reglamentaria, informadas de un criterio de rigorismo técnico, y una interpretación progresiva de los organismos jurisdiccionales, puede ser la mejor labor para conseguir una tributación justa.

Nota adicional a la Ponencia El Impuesto del Timbre en las Sociedades Anónimas

Ya en prensa nuestra ponencia, llega a mi conocimiento, con las últimas entregas del "Aranzadi", una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de diciembre de 1952, que, por su trascendencia y por corroborar exactamente el criterio que hemos sostenido acerca de la calificación fiscal de los documentos firmados únicamente por una de las partes contratantes, estimamos digna de este anexo.

En esta resolución, el Tribunal se pronuncia acerca de cuestiones tan importantes como las siguientes:

- a) Conceptuación fiscal del recibo de cantidad.
- b) El documento firmado por la parte obligada genera el devengo del Impuesto de DRR, por considerarse formalizador del contrato.
- c) Limitación del alcance de la exención concedida a los contratos verbales.

Aunque la resolución del Tribunal se refiere, como hemos dicho, al Impuesto de Derechos Reales, su doctrina es de plena aplicación al Impuesto de Timbre. (Véanse los epígrafes "Libros sociales" y "Préstamos personales".)

A continuación transcribimos los considerandos fundamentales del acuerdo que estamos comentando.

CONSIDERANDO: Que admitida por la Sociedad reclamante la existencia de un contrato de compraventa, precisa previamente analizar con todo detalle la formalización escrita del mismo, para deducir, en su caso, la procedente conclusión, la que se encuentra constituida por el documento unido al expediente, expedido por la Sociedad vendedora, que literalmente transcrito dice así: "El que suscribe, D., reconoce haber recibido un talón número a su nombre contra el B. de B. por 110.000 pesetas, importe de la compraventa de la instalación de la cantera L., propiedad de los señores B, efectuada en esta fecha a la Sociedad Anónima Constructora"

CONSIDERANDO: Que de la expresada redacción claramente se infiere que la finalidad del expresado documento otorgado a favor de la sociedad reclamante, compradora en el presente caso, no la constituye únicamente justificar la recepción de una cantidad en metálico, *finalidad primordial y exclusiva de todo recibo de tal naturaleza*, sino que su alcance y efectos jurídicos trascienden la causa o motivo de un específico contrato de compraventa, y tal declaración unilateral de una de las partes en el mismo interesadas, al ser expresamente aceptado por la otra parte, haciéndose cargo del indicado documento, y formalizándola por escrito con la expedición del talón bancario por la misma firmado, y minuciosamente detallado en el documento que se viene examinando, *conviertan a éste en título jurídico eficaz y obligatorio para ambas partes*, tanto para acreditar, y en su caso, la entrega de la cosa, como para justificar y probar la entrega del precio, susceptibles incluso de ser alegados ante los Tribunales como prueba de la existencia y eficacia legal de la compraventa concertada.

CONSIDERANDO: Que establecido en los artículos 41 y 44 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales el principio de que el mismo es exigible con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, prescindiendo incluso de los defectos exteriores o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, y el de que para su exacción basta simplemente la existencia de una convención expresamente consignada por los contratantes, complementados por lo dispuesto en el número 5º del artículo 6º del Reglamento de 29 de marzo de 1941 –aplicable al presente caso–, según el que la exención establecida para los contratos verbales desaparece cuando los mismos cuando los mismos se elevan a documento escrito, reveladores de que tal exención se fundamente en razones estrictamente formales, caen por su base las alegaciones del recurrente en orden a la

distinción entre perfección y consumación del contrato discutido, razones todas que conducen a la conclusión que la documentación examinada, constituida por el talón bancario y el recibo expedido firmados por las partes interesadas, constituye, en definitiva, *la formalización escrita de un contrato y, como tal, sujeto al pago del Impuesto.*

