

*31 de enero de 1955.*

## **CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA**

- Contribución sobre la renta.
- Beneficios de las sociedades detraídas para constituir la reserva.
- Beneficios no repartidos.
- Beneficios no percibidos por los socios.
- Tratamiento fiscal en el caso de sociedades de carácter personal.
- Efecto retroactivo de las disposiciones de carácter interpretativo.

## NOTA-DICTAMEN

### SOBRE CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA

#### ANTECEDENTES

Los señores «Hijos de Manuel Rodríguez-Acosta», de Granada, ejercieron la profesión de banqueros hasta el mes de julio de 1946, en que cedieron el negocio al Banco Central, continuando en sus operaciones peculiares como Sociedad Regular Colectiva. Durante el ejercicio de dicha profesión, se dictó la Ley de 30 de diciembre de 1943, disponiendo la constitución de un fondo de reserva llamado «especial», a cuyos preceptos dieron el debido cumplimiento, abriendo en sus libros una cuenta a la que llevaban las cantidades que correspondían, de acuerdo con los resultados de los respectivos ejercicios sociales. Como esta reserva tenía carácter obligatorio, no tributaba por Tarifa 3.<sup>a</sup> de Utilidades; pero la Inspección del Impuesto sobre la Renta exige que las cantidades acumuladas a partir del ejercicio de 1948 tributen por este Impuesto en cuanto a la parte proporcional que a cada socio corresponda como participación en los beneficios, por considerar que la asignación de éstos que se hace a la referida reserva tiene el carácter de voluntaria.

A la vista de estos antecedentes se formula la siguiente

#### CONSULTA

Por estimar que mientras no se derogue la Ley que la instituyó no debe ser repartido a los socios como dividendo el saldo que presenta la cuenta en cuestión, se pregunta si procede o no atender el requerimiento que la Inspección del Impuesto sobre la Renta hace a los señores «Hijos de Manuel Rodríguez-Acosta».

#### NOTA-DICTAMEN

*En principio*, las cantidades que una Sociedad lleva a «Reserva », detrayéndolas de los «beneficio » y dejándolas «sin repartir», bien que estén sujetas a la Tarifa 3.<sup>a</sup> de la Contribución de Utilidades, no están sujetas a la Contribución sobre la Renta.

La razón de esta no sujeción estriba en que el artículo 5.º de la Ley de 20 de diciembre de 1932 -vigente hasta la reciente Ley de 16 de diciembre de 1954- señala como renta imponible la suma anual de los ingresos o rendimientos que el contribuyente *perciba*; lo que quiere decir que han de ser beneficios *repartidos* o acordados repartir.

A este propósito, el Decreto de 15 de febrero de 1953, en su artículo 5.º, regla décima, disponía que, en los conceptos comprendidos en la Contribución sobre las Utilidades de

la Riqueza Mobiliaria, los rendimientos serían estimados -para la Contribución sobre la Renta- en cantidades iguales a las que sirvan de base al gravamen por la dicha Contribución de Utilidades. Y sabido es que los beneficios no repartidos, sino llevados a reserva, aunque sea voluntaria, no están sujetos a la tarifa 2.<sup>a</sup> de Utilidades.

Ahora bien, esa *regla general* experimenta una alteración cuando se trata de *Sociedades de carácter personal*, como parece serlo la Sociedad «Hijos de Manuel Rodríguez-Acosta» (seguramente sociedad regular colectiva). Una Orden ministerial de 1 de mayo de 1951 dispone lo siguiente: «Que las asignaciones que *con carácter voluntario* realicen de sus beneficios las Sociedades de carácter personal a fondos de reserva o previsión, cualquiera que fuese la denominación de éstas, se considerarán como rendimientos procedentes de capitales, atribuibles, en su caso, a sus socios, a los efectos de su imposición por el indicado tributo» (Contribución sobre la Renta).

Esta disposición, por ser de carácter interpretativo, parece ha de tener efecto retroactivo; y, por tanto, ha de obligar con respecto a los rendimientos los ejercicios económicos en que la *reserva especial* de la Ley de 30 de diciembre de 1943, *dejó de ser obligatoria en virtud del Decreto de 9 de abril de 1948* (salvo la parte correspondiente a atenciones de carácter social).

Finalmente, es de notar que la aludida disposición de 1 de mayo de 1951, sobre efectos, en la Contribución sobre la Renta, de las asignaciones a fondos de reserva voluntaria en las Sociedades de carácter personal, ha sido incorporada a la nueva Ley reguladora de dicho tributo, de 16 de diciembre de 1954, cuyo artículo 12, en su párrafo tercero, es de este tenor:

«Tendrán la consideración de dividendos o participaciones, a los efectos del párrafo anterior, las asignaciones a fondo de reserva voluntaria de las sociedades de carácter personal.»

En conclusión: salvo la parte de reserva especial de la Ley de 1943 que sigue siendo obligatoria (parte destinada a atenciones sociales, generalmente materializada en «papel» de reserva del Instituto Nacional de la Vivienda), la participación de los socios en la reserva, objeto de consulta, está sujeta a la Contribución sobre la Renta.

Es la opinión del Letrado que suscribe, que, como siempre, sometería gustoso a cualquier otra si resultare mejor fundada.

Madrid, 31 de enero de 1955.