

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económicoadministrativo Central de 14 de mayo de 1946.

LA MODIFICACIÓN DE LOS ESTATUTOS DE UNA SOCIEDAD QUE SE DEDICABA A LA FUNCIÓN DE REASEGUROS, ACORDANDO EXTENDER ÉSTA AL NEGOCIO DE SEGUROS, NO IMPLICA EL CONCEPTO FISCAL DE TRANSFORMACIÓN, PORQUE UNAS Y OTRAS FACULTADES SON DE LAS ATRIBUÍDAS A ESA CLASE DE ENTIDADES.

Antecedentes.—Los Estatutos de la Compañía la facultaban para toda clase de operaciones de reaseguros, así en el mercado nacional como en el extranjero, y posteriormente se tomó el acuerdo de modificar los Estatutos sociales diciendo que la denominación social “Centro Levantino de Reaseguros”, sería en adelante “Centro Levantino de Seguros y Reaseguros”, y que el campo de sus operaciones sería la contratación de seguros y reaseguros en todos los ramos y sobre toda clase de riesgos.

La correspondiente escritura, al ser presentada a liquidación del impuesto de Derechos Reales, fué calificada como de transformación de Sociedad por ampliación de objeto y liquidado el acto sobre la base de todo el haber social.

En el recurso oportunamente instado ante el Tribunal provincial económicoadministrativo, se sostuvo que no existiría acto liquidable, puesto que el cambio de nombre operado no alteraba la naturaleza jurídica de la Entidad, desde el momento en que ésta, al dedicarse al reaseguro, se dedicaba ya al seguro, porque el reaseguro no es más que una modalidad del seguro, enmarcada en el concepto genérico de contratos aleatorios o de suerte. Así se infiere, sin duda alguna, de la definición del contrato de seguro del artículo 1.791 del Código civil, de la Ley

de 14 de mayo de 1908 y del Reglamento de 2 de febrero de 1912, y, por lo tanto, no se puede sostener la existencia de la transformación del objeto de la Sociedad por razón del cambio de nombre, sin que tampoco haya habido alteración en el valor cuantitativo del acervo mercantil. Así se razonó en primera instancia.

El recurso fué desestimado por el aludido Tribunal, por entender que cuando al ámbito social se le abren nuevos campos de operaciones no consideradas como típicas de las Entidades de que se trate, bien de acuerdo con el Código de Comercio, bien por otras disposiciones estatales, nace el concepto fiscal de transformación previsto en el artículo 19 del Reglamento del Impuesto. Así ocurre—dice el Tribunal provincial—con el caso discutido ya, que el artículo 103 del Código Mercantil, único que clasifica las sociedades por el objeto, no especifica las de seguros y reaseguros y al hacerlo así, claro es que ni las equipara ni las distingue, mientras que la legislación especial, como lo es el Reglamento de 2 de febrero de 1912, dedica al reaseguro una definición expresa y especial, tanto por la mayor capacidad de riesgo que absorbe, como por la importancia de la operación “sui generis” que encierra. Por lo cual, dada esa clara distinción entre ambas operaciones en la legislación especial, la una no puede comprender a la otra, ni a la inversa, y por consiguiente, la capacidad de obrar de una compañía de seguros no alcanza al reaseguro, así como tampoco se da el supuesto contrario; de todo lo que hay que concluir que la modificación estatutaria en tela de juicio hizo que la Sociedad pueda realizar operaciones no atribuidas a las de su clase y que ella venía realizando, surgiendo así el concepto de transformación regulado en el apartado 14 del artículo 19 del Reglamento.

La Sociedad recurrente insistió ante el Tribunal Central en que el seguro y el reaseguro no son actos distintos porque el cubrir el riesgo, que es lo esencial del seguro, lo mismo se realiza operando directamente con los particulares y tomando el que éstos puedan correr, que tomando en todo o en parte el riesgo ya cubierto por otro asegurador: la operación es siempre de seguro, siquiera se dé distinto nombre a cada modalidad; todo lo cual se confirma recordando que los artículos 400 y 749 del Código de Comercio mencionan el reaseguro y vienen a definirlo como función propia del asegurador.

El Tribunal Central revocó el fallo del provincial y anuló la liquidación teniendo en cuenta lo dispuesto en las citadas disposiciones

sobre el contrato de seguro y los dos artículos del Código Mercantil, también citados.

Según esos preceptos, la naturaleza jurídica del seguro y del reaseguro es la misma y uno y otro sirven para cubrir un riesgo; por consiguiente, cuando una Sociedad dedicada al seguro modifica sus estatutos para dedicarse también a cubrir el riesgo que corra otro asegurador y abarcar así ambas modalidades, no se puede decir que se transforma "por variación de objeto o por ampliación del mismo para comprender en él facultades u operaciones que no sean de las atribuidas a las Sociedades de su clase por el Código de Comercio", como exige el apartado 14 del artículo 19 del Reglamento, para que el acto fiscal nazca.

Comentarios.—La amplia exposición que acabamos de hacer de antecedentes y razonamientos y su claridad hace innecesario todo nuevo razonamiento. La tesis del Tribunal Provincial y del Liquidador sólo es sostenible ante un criterio muy restringido y estrecho sobre el sentido jurídicofiscal del transcrito precepto reglamentario, es decir, con un criterio en que el aspecto fiscal se sobreponga al jurídico y lo nuble, lo cual no debe ser mientras el texto legal no lo diga con toda claridad, para que no se pierda la ponderación que entre ambos criterios o puntos de vista debe siempre procurarse.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 1946.

EL MEDIO COMPROBATORIO DE LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA DEDUCIDOS DEL REGISTRO DE LA PROPIEDAD HA DE OBTENERSE DE INSCRIPCIONES PRODUCIDAS POR CONTRATOS ANTERIORES AL QUE ES OBJETO DE LIQUIDACIÓN.

PARA IMPUGNAR UN EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN NO ES NECESARIO QUE LA IMPUGNACIÓN VAYA ACOMPAÑADA DE PETICIÓN DE TASACIÓN PERICIAL Y EL SOLICITAR ÉSTA ES FACULTATIVO EN EL CONTRIBUYENTE.

Antecedentes.—En el año 1939 se realizaron en escritura pública las ventas de varias fincas, con reserva a favor de la vendedora del usufructo vitalicio. En 1942, antes de haber transcurrido los tres años a que se refiere el artículo 75 del Reglamento, falleció la vendedora,

y la Abogacía del Estado ordenó, con apoyo en lo que ese artículo previene sobre esa clase de enajenaciones en nuda propiedad, que se formase expediente de investigación para adicionar las fincas dichas a los bienes de la causante y vendedora.

Se formó, efectivamente, y se realizó la comprobación con arreglo a los precios resultantes de ventas posteriores a las fechas de venta de las fincas en cuestión, girándose las liquidaciones con el aumento correspondiente a las compradoras y a la vez herederas de la vendedora.

Contra esas liquidaciones se entabló recurso, con apoyo en que la base liquidable tomada no era la reglamentaria, porque el aumento obtenido era fruto de tomar el valor registral de ciertas ventas concertadas en el año 1943, esto es, año y pico después de la muerte de la causante, lo cual constituye una infracción del artículo 84 del Reglamento, que previene que los Liquidadores de partido tendrán en cuenta los valores asignados a los bienes en las anteriores transmisiones que figuren en los libros del Registro; sin que pueda tenerse en cuenta que con posterioridad a la transmisión de que se trate se enajene el mismo inmueble por un precio superior, porque el principio fundamental del artículo 60 del Reglamento impone que el impuesto se exija sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tengan el día en que se causa el acto o se celebra el contrato.

En su consecuencia, se pidió la anulación de las liquidaciones y la rectificación de la comprobación, tomando los valores registrales que aparezcan en inscripciones anteriores al fallecimiento de la causante, y también, como prueba documental, que en el nuevo expediente hiciese constar el Registrador liquidador las fechas de las inscripciones de las que tome los datos comprobatorios y también las del acto o contrato que las motive.

El Tribunal Provincial rechazó el recurso diciendo que cuando el mayor valor obtenido sobre el de capitalización del líquido imponible proviene de los datos registrales conocidos por la persona obligada al pago, el valor así comprobado no es en principio impugnabile, salvo que, conforme al número 3.º del artículo 81 del Reglamento, la oposición vaya acompañada o inmediatamente seguida de petición ante la misma Oficina Liquidadora de que se emplee el medio extraordinario comprobatorio de la tasación pericial.

Entablada la alzada ante el Tribunal Central, éste anula las liquidaciones y la aprobación prestada al expediente de comprobación y

ordena que éste se rectifique tomando los valores registrales que se refieran a transmisiones que sean anteriores a la fecha del fallecimiento de la causante, sin perjuicio de que el Liquidador pueda emplear los medios reglamentarios que considere adecuados, y para ello razona diciendo que si bien es verdad que entre los medios ordinarios de comprobación a que el artículo 80 del Reglamento se refiere se incluye el del valor comprobado que figure en la última inscripción del inmueble o derecho real de que se trate, ello ha de entenderse necesariamente referido a transmisiones anteriores a la fecha en que se causó el acto liquidable, no solamente por exigencia del artículo 60 del mismo texto cuando dice que el impuesto gravita sobre el verdadero valor de los bienes en tal momento, sino también porque así se deduce del contenido del párrafo 2.º del artículo 84 del mismo Reglamento al imponer a los Liquidadores de partido la obligación de consignar en los expedientes de comprobación los valores asignados a los bienes en las transmisiones anteriores que figuren en los asientos del Registro.

Respecto a la posibilidad de recurrir contra los expedientes de comprobación, la Resolución que examinamos dice que es plenamente facultativo para el contribuyente, cualquiera que sea el medio comprobatorio empleado, con la sola excepción establecida en el párrafo último del artículo 85, o sea, cuando se haya comprobado por el líquido imponible o la renta líquida catastrada sin que contra esos elementos tributarios se tenga entablada reclamación; y por último, rechaza también la tesis del Tribunal inferior respecto a ligar la reclamación contra la comprobación, con la propuesta o petición de tasación pericial, y dice que ésta puede pedirla el contribuyente siempre que lo estime conveniente, de acuerdo con el número 3.º del artículo 81 del Reglamento.

Los términos del problema o problemas que fueron objeto de discusión los consideramos tan claros que ningún esclarecimiento o apostilla necesitan, a poca objetividad que a su examen se aplique.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid