

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de junio de 1941.

LA AUTORIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE LO CONTENCIOSO, PREVENIDA EN EL ART. 61 DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES PARA COMPROBAR EL VALOR DE LOS BIENES EN LOS CASOS DE ADQUISICIÓN EN SUBASTA PÚBLICA, NO ES NECESARIA CUANDO LOS BIENES SE ADJUDICAN AL ACREDOR EJECUTANTE POR LOS DOS TERCIOS DE LA TASACIÓN DESPUÉS DE DECLARADAS DESIERTAS LAS DOS SUBASTAS EN EL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO ORDINARIO, PORQUE EN TALES CASOS LA ADQUISICIÓN NO SE REALIZA MEDIANTE SUBASTA Y, POR CONSIGUIENTE, ES MEDIO ADECUADO DE COMPROBACIÓN EL VALOR ASIGNADO A LOS EFECTOS DEL ART. 130 DE LA LÉY HIPOTECARIA.

Antecedentes.—Promovida demanda ejecutiva por la cantidad de 300.000 pesetas de principal y 30.000 para costas, se despachó mandamiento de ejecución y se embargaron bienes, especialmente hipotecados, los cuales habían sido valorados por ejecutante y ejecutado en la escritura de constitución de hipoteca, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 130 de la Ley Hipotecaria, en la cantidad de 390.000 pesetas.

Dictada sentencia de remate se procedió a la ejecución por la vía de apremio, se sacaron a subasta los bienes hipotecados por el valor que en la escritura de hipoteca se les había asignado, y después de haber quedado desiertas las dos subastas, el acreedor demandante pidió que se

le adjudicasen dichos bienes por los dos tercios del valor que había servido de tipo para la segunda y que se ordenase la cancelación de la hipoteca en cuestión y la de las inscripciones y anotaciones posteriores.

En definitiva, el Juzgado acordó la adjudicación por la cantidad de ciento noventa y cinco mil doscientas cincuenta pesetas, y la Oficina liquidadora, al serle presentado el testimonio del auto de adjudicación, practicó comprobación de valores y fijó la base liquidable en pesetas 390.500, que era, como va dicho, el valor asignado a los bienes en la escritura de constitución de hipoteca.

Esta computación de la base liquidable fué impugnada ante el Tribunal provincial alegando que las fincas hipotecadas en 1931 habían desmerecido notablemente hasta el momento de ser adjudicadas en 1939 a causa de deficiencias en el cultivo especial a que venían dedicadas, y que, por otra parte, la comprobación de valores realizada por la Abogacía del Estado no estaba autorizada en el caso por el párrafo 2) del art. 61 del Reglamento; haciéndose más patente el error sufrido si se tenía en cuenta que el valor comprobado se fijó por el señalado para la subasta en la escritura de constitución de hipoteca, según el art. 130 de la Ley Hipotecaria, cuyo precepto no es aplicable al procedimiento judicial ordinario de la Ley de Enjuiciamiento civil. Además se alegó que el ejecutante no tenía el carácter de comprador, sino de adjudicatario, conforme al art. 1.504 de aquella ley procesal, ya que ese precepto no exige la escritura de venta y sí solamente la adjudicación, y en conclusión se pidió que se anulase el acto de comprobación impugnado y se declarase que la base liquidable debía ser el importe de la adjudicación, de conformidad con lo establecido en el párrafo 2) del citado artículo 61 del Reglamento del Impuesto.

Tanto el Tribunal provincial como el Central desestimaron el recurso, diciendo que si bien dicho precepto establece que la base liquidable en las adjudicaciones realizadas mediante subasta pública judicial o administrativa será el precio de adjudicación al adquirente, esto debe ser interpretado en el sentido de que solamente será aplicable cuando la adquisición tenga lugar en la forma de subasta que el mismo precepto establece. Y como el supuesto no se da, ya que la adquisición no se realizó por ese medio, sino como consecuencia de la facultad concedida al ejecutante en el art. 1.505 de la Ley de Enjuiciamiento civil para pedir la adjudicación una vez declarada desierta la segunda subasta, es claro, dice el Tribunal Central, que la Oficina liquidadora aplicó rec-

tamente los artículos 61, párrafo segundo, y 80 del Reglamento al ejercitar el derecho de comprobación sin obtener previamente la autorización de la Dirección de lo Contencioso, puesto que esa autorización es preceptiva sólo cuando se trata de transmisiones realizadas mediante subasta.

Por último, el Tribunal termina diciendo que desde el momento en que la Oficina liquidadora utilizó como medio comprobatorio en una transmisión de finca hipotecada el valor asignado a ella para el caso de subasta por los mismos interesados, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 130 de la Ley Hipotecaria, surge la imposibilidad reglamentaria de que el recurso prospere, porque contra este medio ordinario de comprobación, establecido en el art. 80 del Reglamento, apartado 3), no cabe la alzada, según previene el apartado 7) del art. 85 del mismo Reglamento.

Comentarios.—Compartimos la procedencia de la conclusión definitiva a que llega la Resolución que estudiamos, es decir, que creemos que la valoración comprobatoria de la base liquidable fué la procedente reglamentariamente, pero no en fuerza de los dos argumentos empleados, los cuales nos parece que la tienen muy diferente, ya que el segundo es mucho menos concluyente que el primero. Este, siquiera conduzca a una interpretación muy restrictiva del apartado 2) del art. 61, es, sin duda, eficaz, porque lo que ese apartado quiere es que el precio de la subasta sea el que realmente juegue papel decisivo para valorar la transmisión e impida todo otro medio comprobatorio sin autorización de la Dirección general de lo Contencioso, aunque no se nos oculta que a esa interpretación tan restrictiva se le puede oponer el fuerte pero de que el hecho de haber quedado desiertas las dos subastas demuestra claramente que el valor real de las fincas no era ni mucho menos el de la primitiva tasación, ni siquiera el señalado para la segunda subasta. Esto es verdad, pero también lo es que tampoco sería razonable dar por bueno el valor empírico y arbitrario nacido de la aplicación de una norma meramente procesal cual es la del art. 1.505 de la Ley Procesal, y conforme a ella tomar como base las dos terceras partes del valor dado a las fincas para la segunda subasta. Esto, evidentemente, no equivale a la adquisición mediante subasta, prevista en el mencionado apartado 2) del art. 61.

En cambio, el argumento esgrimido en segundo lugar por el Tribunal Central con apoyo en el apartado 7) del art. 85 del Reglamento

es más vulnerable. Dice que el valor comprobado por ciertos medios, y entre ellos el de la valoración dada por los interesados a los efectos del art. 130 de la Ley Hipotecaria, no es recurrible, y así es, en efecto, pero hay que tener en cuenta que esa prohibición no dice ni quiere decir que no se pueda atacar y discutir la licitud del medio empleado para comprobar en un caso concreto como el presente, en el que la discusión se basa en la aplicación de otro precepto reglamentario, para cuya discusión no puede servir de obstáculo el aludido art. 85. Es decir, por ejemplo, que si en una subasta pública se hubiera comprobado, sin autorización de la Dirección acudiendo al mencionado medio de comprobación, es evidente que el contribuyente podría discutir la procedencia de la aplicación de tal medio comprobatorio. El estudio de la jurisprudencia del mismo Tribunal confirma nuestro aserto, y prueba de ello son las variadas Resoluciones dictadas por él sobre las condiciones que se requieren para que el valor asignado a las fincas hipotecadas sea medio ordinario de comprobación aplicable, lo cual quiere decir que su aplicación fué objeto de discusión.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de junio de 1941.

A LOS EFECTOS FISCALES NO CONSTITUYE TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDAD LA AMPLIACIÓN DE LA ESFERA DE ACCIÓN DE UNA ANÓNIMA SIEMPRE QUE NO IMPLIQUE CAMBIO DE NATURALEZA O DE FORMA NI VARIACIÓN DE OBJETO POR EL QUE SE COMPRENDAN OPERACIONES PROPIAS DE OTRA CLASE DE SOCIEDADES.

Antecedentes.—Constituída una sociedad anónima con la denominación "Cooperativa de Fabricantes de Cauchó aglomerado", se modificó en una escritura de 1935, en la cual, con el mismo carácter de mercantil anónima, se denominó "Fabricantes de Suelas de caucho aglomerado", y se estableció en los Estatutos que "el objeto principal de esta sociedad será la fabricación y venta de suelas de caucho aglomerado para calzado y cuantas actividades, así industriales como mercantiles, se relacionen con esta industria, pudiendo fundar, adquirir en propiedad o arrendamiento toda clase de establecimientos, maquinaria, primeras materias y útiles destinados a tal fin".

En el año 1940 sufre una nueva modificación, conservando la misma característica de mercantil anónima, y se determina su objeto en los nuevos Estatutos, diciendo que "el objeto principal de esta sociedad será la fabricación y venta de toda clase de artículos de caucho y sus derivados y cuantas actividades, así industriales como mercantiles, se relacionan con esta industria, pudiendo fundar, adquirir en propiedad o arrendamiento toda clase de establecimientos, maquinarias, primeras materias, patentes y marcas y útiles destinados a tal fin".

En la escritura de modificación se ampliaba el capital social, quedando en cartera las acciones correspondientes, y presentada aquélla a liquidación de derechos reales, la Oficina liquidadora entendió que había el concepto fiscal de modificación de sociedad, y giró liquidación por el concepto sociedades sobre la base del capital que la entidad tenía en circulación al acordar la modificación de sus Estatutos.

La liquidación fué recurrida alegando que si bien el apartado 14) del art. 19 del Reglamento del Impuesto declara sujeta al pago la transformación de sociedad por cambio de naturaleza o de forma, 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 en el Código de Comercio, ello no obstante, el caso discutido no está comprendido en tal precepto, porque ni la naturaleza ni la forma de la sociedad cambiaron, ni tampoco el objeto. Este, dicen los reclamantes, continuó siendo esencialmente el mismo, o sea la fabricación y venta de productos de caucho y cuantas actividades se relacionan con esos productos, como se decía ya en los primitivos Estatutos sociales; y en cuanto a la inclusión en los nuevos de las palabras "patentes y marcas", no supone alteración del expresado objeto social. Por otra parte, continúan diciendo, la modificación discutida tampoco puede considerarse como caso de ampliación del objeto social "para comprender en él facultades u operaciones que no sean de las atribuidas a las sociedades de su género por el Código de Comercio", como dice dicho apartado 14), puesto que dicha modificación no envuelve la constitución de ninguna de las otras clases de sociedades a que se refiere el artículo 123 del Código de Comercio, ni ha ampliado el objeto social a actividades comprendidas en sociedades de otras clases.

Los recurrentes terminaron reforzando su tesis con la cita de varias sentencias del Tribunal Supremo en relación con el caso.

Tanto la Oficina liquidadora como el Tribunal Provincial Econó-

mico Administrativo—aquélla al informar—entendieron que era tan amplia la variación del objeto social que constituía un claro caso de transformación, consistente en pasar de la fabricación y venta de suelas de caucho aglomerado para el calzado a la fabricación y venta de toda clase de artículos de caucho y sus derivados.

El Tribunal Central revoca el fallo del Tribunal inferior y dice que el caso no es el de transformación de sociedad comprendido en el mencionado apartado 14) del art. 19 del Reglamento.

En la modificación de que se trata—dice la resolución que examinamos—no hubo cambio de naturaleza o forma, y después examina los otros dos conceptos que, según el aludido apartado, encierran el concepto fiscal de transformación, esto es, el de “variación del objeto” y el de “ampliación del mismo”.

Respecto del primero entiende que el examen comparativo de las escrituras de 1935 y 1940 demuestra que la índole de las operaciones sociales no ha cambiado, puesto que continúan siendo las de fabricación y venta de artículos de caucho, aunque tales operaciones sean más amplias después de la reforma estatutaria; y en cuanto a la ampliación de facultades, tampoco cabe estimarla como productora de acto liquidable, porque tal ampliación no atribuye a la sociedad facultades de distinta índole de las que ya realizaba y propias de cualquiera de las otras sociedades que el citado artículo 123 menciona.

El Tribunal, por fin, analiza las sentencias invocadas y dice que no son de aplicación al caso porque los resueltos en ellas se referían a sociedades constituidas con objeto o negocio determinado, y las modificaciones en ellas introducidas eran trascendentales y comprendían negocios distintos.

Comentarios.—Decimos en primer término que esta Resolución resuelve el caso con gran ponderación jurídica y con criterio no tan legalista y fiscal como en otras ocasiones.

El problema está en interpretar el inciso del apartado 14) cuando dice que hay transformación de sociedad “por variación de objeto o por ampliación del mismo para comprender en él facultades u operaciones que no sean de las atribuídas a las sociedades de su clase por el Código de Comercio”.

El artículo de ese cuerpo legal a que el Reglamento se refiere es el 123, y éste califica a las sociedades, por la índole de sus operaciones, en siete grupos definidos específicamente, pero tras ellos comprende en el

último apartado "otras especies de sociedades, siempre que sus pactos sean lícitos y su fin la industria o el comercio"; y de aquí nos parece que surge una grave dificultad para interpretar el aludido inciso del Reglamento, porque dentro de esas "otras especies" cabrán innúmeras sociedades que no sean ninguna de las de los siete números precedentes, y que, aunque varíen de objeto o lo amplíen no realizarán operaciones "que no sean de las atribuídas a las de su clase por el Código de Comercio".

La dificultad no parece baladí y no tiene otra solución que separar los conceptos "variación de objeto" y "ampliación de facultades", entendiendo por variación el cambio radical de objeto y por ampliación liquidable no la que se refiere simplemente a comprender los negocios primitivos y otros nuevos más o menos relacionados con los anteriores, sino la que entre esos negocios nuevos abarca alguno de los contenidos en esos siete primeros números o grupos del art. 123 del Código.

Según eso, la fabricación de caucho para suelas del calzado, extendida después a cualquiera otra finalidad, como en el caso propuesto, no producirá acto liquidable de transformación de sociedad, pero sí lo producirá si en vez de seguir aquella fabricación se dedicase a otra actividad, aunque no fuese de las específicas que ese art. 123 señala.

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