

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

MODIFICACION DE SOCIEDAD: NO PROCEDE LIQUIDAR POR TAL CONCEPTO POR SUPRIMIRSE EN LOS ESTATUTOS LA RETRIBUCION DEL CONSEJO DE ADMINISTRACION, NI TAMPOCO POR DARSE UNA NUEVA REGULACION DEL FONDO DE RESERVA ESTATUTARIA. EN CAMBIO, PROCEDE LIQUIDAR POR TAL CONCEPTO POR HABERSE AMPLIADO EL OBJETO SOCIAL AÑADIENDOSE NUEVAS Y ESPECIFICAS ACTIVIDADES (RESOLUCIÓN DE 20 DE MARZO DE 1975).

Hechos.—La Compañía «Depósitos Comerciales, S. A.», otorgó escritura pública por la cual, además de aceptar la dimisión de todos los miembros del Consejo de Administración, designar administrador único y dejar constituida la primera Mesa de la Junta, formalizó el acuerdo de modificar sus actuales Estatutos, en los términos que se desprenden de lo que se dice más adelante.

Presentada primera copia de dicha escritura en la Abogacía del Estado de Madrid, se giraron, previa comprobación, dos liquidaciones por la misma base y cuota: una por prórroga de la sociedad, y la otra por modificación de la misma, figurando en el expediente una nota de la Abogacía en la que se dice que «hay modificación por ampliación de objeto y alteración de los derechos de los socios, al quedar suprimida la participación del Consejo de Administración».

La entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Madrid contra la liquidación girada por modificación de sociedad, alegando que la no dotación al Consejo de Administración del 10 por 100 del remanente de los beneficios no implica modificación de sociedad, toda vez que, según la circular número 3, de 18 de marzo de 1968, de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en los casos de modificación de la retribución de los administradores de la sociedad no existe alteración sustancial en los derechos económicos de los socios.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación entendiendo que la supresión de la retribución de los miembros del Consejo y el llevar los beneficios, después de hacer uso y aplicación de la reserva legal, a reserva voluntaria, no en el límite del 10 por 100 como ocurría con anterioridad, sino en la cuantía que a propuesta del Consejo se estime conveniente, no cabe duda que ello entraña una sustancial alteración del derecho de los socios al dividendo.

La sociedad interpone recurso de alzada ante el Tribunal Central, y éste, antes de decidir, acordó se expusiera a la entidad recurrente la cuestión de la ampliación del objeto social a nuevas actividades, consignada en nota por la Abogacía del Estado, mas no examinada en la reclamación ni en la resolución del Tribunal Provincial. A ello contestó la sociedad diciendo que no ha habido modificación del objeto social, puesto que las nuevas actividades estaban ya recogidas implícitamente en los Estatutos que se modifican.

El Tribunal Central desestima el recurso, confirmando la liquidación de modificación de sociedad, pero no por alteración de los derechos de los socios, sino por ampliación del objeto social, según la siguiente

Doctrina.—Considerando que la supresión en la reforma de los Estatutos de la sociedad—artículo 24—de la retribución estatutaria del Consejo de Administración—antiguo artículo 30—no implica una alteración sustancial de los derechos políticos o económicos de los socios y no puede entenderse, por tanto, que se produzca mediante ella una modificación de la entidad (artículos 54-3.º, 66-1-C)-b) y 70-13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de 6 de abril de 1967), de conformidad con el criterio seguido con carácter general sobre la modificación de estas retribuciones por la circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado número 3, de 18 de marzo de 1968, sin que la supresión, en el caso que se resuelve, afecte, a no ser indirecta y eventualmente, y nunca en forma sustancial, al derecho de los accionistas.

Considerando que a la misma conclusión se llega en lo que respecta a la nueva regulación del fondo de reserva estatutaria, al que se asignaba inicialmente en el artículo 40 de los Estatutos un 10 por 100 hasta que este fondo fuera igual al 20 por 100 del capital social desembolsado, y ahora (nuevo artículo 28) la suma que, a propuesta del Consejo, se estime conveniente destinar a tal fin, habida cuenta de que, en definitiva, tanto las reservas estatutarias como las facultativas se rigen por el principio de libre disponibilidad de la sociedad, de suerte que no puede hablarse que se altere sustancialmente el derecho del accionista a participar en el reparto de las ganancias sociales a que se refiere el número 1 del artículo 39 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Considerando, por el contrario, en cuanto a la cuestión planteada por este Tribunal, de conformidad con lo previsto en el artículo 46 del vigente Reglamento de Procedimiento, que el atento examen del actual artículo 4 de los Estatutos y del anterior artículo 2.º pone de manifiesto que se ha producido una ampliación del objeto social que implica modificación de sociedad, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 54-3.º y 70-13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones de 6 de abril de 1967, y artículo 19-15, con la necesaria adaptación del Reglamento de 15 de enero de 1959 (la ampliación del objeto social se incluye hoy legalmente dentro del amplio concepto de modificación, en armonía con la vigente Ley de Sociedades Anónimas, artículo 85), y con la doctrina científica, según se expuso ya en la Resolución de este Tribunal de 21 de octubre de 1971, y a este respecto ha de tenerse en cuenta: 1.º Que en el artículo 4.º de los nuevos Estatutos se adiciona un apartado i), que comprende: «El arrendamiento de servicios y la prestación de éstos en los más amplios términos; la gestión de intereses ajenos y la administración de bienes, fincas, valores mobiliarios, y cuotas de sociedades o de comunidades, actuando a todos los efectos como una sociedad de cartera»; 2.º Que también aparece en dicho artículo 4.º un apartado j), que dice así: «La inversión de capitales propios o ajenos en empresas ya creadas o que en el futuro se creen, con o sin intervención de la sociedad en el acto fundacional y la administración de los intereses de los comitentes en tales empresas»; 3.º Que asimismo figura en el mismo artículo un nuevo apartado, el k), referente a «El estableci-

miento y la promoción por cuenta propia o ajena de empresas individuales o colectivas (sea en forma de comunidad, sea mediante la creación de compañías de cualquier clase y naturaleza) que tengan por objeto actividades productivas industriales, de industrias pesada o ligera; eléctricas, metalúrgicas, cerámicas, madereras, textiles, de construcción de inmuebles, de desarrollo agrícola o pecuario, o cualquier otra similar a las enumeradas»; de lo que se deduce que el objeto social se amplía a una actividad tan específica y concreta como la «administración de bienes, fincas, valores mobiliarios, etc.», añadiéndose que la sociedad actuará como una sociedad de cartera, que no puede entenderse comprendida en la sucinta indicación «comisiones y consignaciones, representaciones por cuenta propia o en comisión» del comienzo del antiguo artículo 2.º, como tampoco es admisible que la inversión de capitales propios o ajenos en empresas ya creadas o que se creen, con o sin intervención de la sociedad en el acto fundacional, la administración y representación de los intereses de los comitentes en tales empresas y, sobre todo, la promoción por cuenta propia o ajena de empresas individuales y colectivas sea lo mismo que «interesarse en otras sociedades y organizar filiales, tomando de ellas la parte que estime conveniente», texto del apartado g) del mismo artículo 2.º anterior—mantenido en el actual artículo 4.º—, ya que interesarse y participar en otras sociedades y aun crear filiales no es sino una normal y mera manifestación de la plena capacidad de una persona jurídica reconocida por el artículo 38 del Código civil, mientras que administrar y representar intereses y capitales ajenos y, sobre todo, promover por cuenta propia o ajena toda clase de empresas son, además, nuevas y específicas determinaciones del objeto social que inciden de lleno en el supuesto de modificaciones de sociedad que la ley fiscal tiene en cuenta para deducir consecuencias del mismo orden.

Considerando que todo lo dicho ha de traducirse en que, si bien no se ha producido en el caso que ha de resolverse alteración sustancial de los derechos y deberes de los socios, es indudable que existe una ampliación del objeto social, como también lo tuvo en cuenta la Abogacía del Estado, según la nota que aparece en la carpeta de presentación del documento; y, por tanto, la liquidación impugnada, girada por modificación de sociedad, ha de mantenerse, como ha de mantenerse la resolución de Primera Instancia, porque los recursos, como es bien sabido, se dan contra el fallo o parte dispositiva, y el que ha sido objeto del que se resuelve se ajusta a la legislación vigente, cualesquiera que sean los fundamentos en que se apoya, al desestimar la reclamación y confirmar la liquidación recurrida.

COMENTARIO.—Esta resolución se ocupa de varios supuestos, declarando unos sujetos al impuesto por el concepto de modificación de sociedad y otros no.

Hay que adelantar que la doctrina de esta resolución es acertada. Pero antes de entrar en esos supuestos concretos, conviene intentar una aproximación al concepto fiscal de modificación de sociedad, dado lo impreciso del mismo.

El apartado 3.º del artículo 54 del Texto Refundido incluye como acto sujeto al impuesto de Transmisiones Patrimoniales la modificación de sociedades, al lado de los casos de constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, transformación y disolución. Esto da idea ya del sentido estricto del concepto fiscal de modificación, pues hay que excluir del mismo la variación del capital, la prórroga y la transformación, que si bien implican modificación de los Estatutos, no entran en el concepto fiscal de modificación. Especial interés ofrece la distinción entre transformación y modificación que actualmente la resuelve el Texto Refundido diciendo que «por transformación de sociedad se entenderá, a efectos del impuesto, el cambio de naturaleza o forma de la misma» (art. 57, 4.º).

Tampoco entran en el concepto de modificación las variaciones subje-

tivas, ya que son objeto de liquidación por otro concepto. Así, la transmisión de acciones o participaciones hay que incluirla en el amplio grupo de transmisiones del apartado 1.º del artículo 54, si bien tienen un tipo de tributación especial conforme a los números 9, 10 y 10 bis de la tarifa. Y en cuanto a la separación de socios, ya decía el apartado 7.º del artículo 19 del Reglamento de 1959 que «la modificación de la sociedad por separación de algún socio, que no dé lugar a la disolución de ella, se liquidará por este último concepto sobre la base de la parte del haber social correspondiente al socio separado». Luego si se liquida por el concepto de disolución, no hay modificación de sociedad *a efectos fiscales*.

Hasta ahora hemos visto una serie de supuestos que *no dan lugar a modificación fiscal de sociedad*. Hay que completar el concepto de un modo positivo concretando los supuestos de la misma.

Una primera pista puede obtenerse por el examen de otros apartados del artículo 54 en que se emplea la palabra «modificación». Así, en el apartado 2.º se habla de la «modificación por contrato, acto judicial o administrativo de toda clase de derechos reales»; en el apartado 4.º, de la «modificación de préstamos»; en el apartado 6.º, de la «modificación de fianzas», y en el 7.º, de la «modificación de pensiones». En todos esos casos se trata de modificaciones de relaciones jurídicas derivadas de actos o contratos, lo que insensiblemente nos puede llevar al artículo 1.203 del Código civil, donde se dice que «las obligaciones pueden modificarse variando su objeto o sus condiciones principales». Aunque este supuesto del artículo 1.203 viene a coincidir con el concepto fiscal de modificación que luego veremos, no es suficiente atenerse al mismo, dado que es un supuesto demasiado amplio que alberga tanto la novación modificativa como la extintiva, según lo interpreta la doctrina, aparte de que la novación modificativa de las obligaciones se dice que también comprende las variaciones accidentales, lo cual nos aleja del supuesto que estudiamos.

Otra pista muy importante es la que resulta de los artículos 66 y 70 del Texto Refundido. El apartado b) de la letra C) del artículo 66 concede una reducción del 50 por 100 en la base imponible a «la modificación de sociedades anónimas, cuando se produzca por alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de las entidades emisoras». Y el apartado 13 del artículo 70, después de considerar como base liquidable «el haber líquido que la sociedad tenga el día que se adopte el acuerdo», añade: «Si la modificación en las sociedades anónimas obedeciera a la alteración sustancial de los derechos políticos o económicos de los socios, servirá de base el valor de las acciones a las que afecte la alteración». De estos preceptos se desprenden estas afirmaciones: 1.ª) La alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de las entidades emisoras es un supuesto de modificación de sociedad, a efectos fiscales; 2.ª) La alteración *no sustancial* de tales derechos y obligaciones no constituye acto sujeto por el concepto de modificación de sociedad, ya que sería absurdo que la alteración *sustancial* llevara consigo una reducción del 50 por 100, y la *no sustancial* liquidará sin reducción alguna. Esto quiere decir que el silencio legal significa la no sujeción de la alteración no sustancial; 3.ª) Tiene que haber otros supuestos de modificación de sociedad, además del caso de alteración sustancial de derechos y obligaciones de los socios, pues en otro caso no se explicaría esa normativa fiscal *específica* para determinados casos de modificación de sociedad. Si no fuera así, el legislador habría aludido a la modificación en general y no a supuestos concretos de ella, como ha hecho en los citados preceptos.

Para acabar de concretar esos otros supuestos de modificación de sociedad y determinar cuáles son esas alteraciones sustanciales en los derechos y obligaciones de los socios, hay que recurrir a una última pista: la que proporcionan los preceptos definidores del hecho imponible del Impues-

to de Transmisiones Patrimoniales en el que va incluida la modificación de sociedad. En el apartado 1.º del artículo 54 se comprende el prototipo del hecho imponible del Impuesto de Transmisiones, y en él se hace referencia a «los bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». Se advierte, pues, la caracterización del hecho imponible por referencia a bienes de contenido *patrimonial*. Y ello se confirma en el precepto más genérico del artículo 3.º, en el que se define el hecho imponible en relación con los «bienes, derechos, acciones y obligaciones», conceptos todos estos de indudable sentido patrimonial, como son las materias de los Derechos Reales y de Obligaciones. Además, la determinación de la base liquidable de la modificación de sociedad por referencia al «haber líquido» o «al valor de las acciones a las que afecte la alteración» pone de relieve el aspecto patrimonial o económico del concepto jurídico de modificación.

En consecuencia, hay que excluir todas aquellas alteraciones que carecen del contenido patrimonial, aunque sean esenciales, como son, por ejemplo, el cambio de nombre o de domicilio de la sociedad o las modificaciones de aquellos artículos de los Estatutos que se ocupan de los órganos de administración y de representación de la sociedad.

Quedan, por tanto, dos grupos de supuestos dentro del concepto fiscal de modificación de sociedad:

- 1.º Alteración sustancial de derechos y obligaciones de los socios o de la entidad emisora.
- 2.º Modificación del objeto social.

Dentro del primer grupo, son derechos fundamentales a tener en cuenta los que señala el artículo 39 de la Ley de Sociedades Anónimas, bien entendido que la alteración sustancial no consiste en la supresión de tales derechos, pues se trata de derechos «mínimos», cuya supresión determinaría un acto contra ley en el que no cabe pensar, en principio. Se trata de alteraciones de los Estatutos relacionados con esos tres derechos fundamentales, cuales son el de participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación, el derecho preferente de suscripción en la emisión de nuevas acciones y el de votar en las Juntas Generales. Es decir, nos referimos a modificaciones de los Estatutos que repercuten de modo directo en el contenido y regulación de tales derechos. Obsérvese que también se incluyen las modificaciones sustanciales en relación con el derecho de voto, ya que el apartado 13 del artículo 70 del Texto Refundido del Impuesto alude a «los derechos políticos», y además tiene una importante repercusión económica. Como dice GARRIGUES, «al lado de esos derechos (de contenido típicamente patrimonial), la ley le atribuye otros (al socio), que aunque no tengan contenido patrimonial sirven también de modo indirecto a esa finalidad de lucro y tienen importancia decisiva para el accionista, porque el no ejercicio o la pérdida de los mismos repercute desfavorablemente sobre la posibilidad de hacer efectivos los primeros».

Otro derecho fundamental del accionista es el de transmitir sus acciones con las limitaciones que resultan del artículo 46 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Este primer grupo de supuestos comprendidos en la alteración sustancial de los derechos políticos y económicos del socio ha sido interpretado de modo restrictivo por la jurisprudencia, que en los diferentes casos planteados ha considerado, por regla general, que la alteración no determinaba modificación de sociedad, a efectos fiscales.

Así resulta de las siguientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central:

— Resolución de 10 de julio de 1969: «Para que la modificación de Estatutos de una sociedad anónima constituya acto sujeto por el concepto

de modificación de sociedad debe producirse una alteración sustancial en los derechos y obligaciones de los socios, no siendo de ese carácter las modificaciones consistentes en la supresión de ciertas formalidades para la transmisión de determinadas acciones, pues es un mero cambio de procedimiento de disposición de los títulos, sin que afecte al precio que pueda obtenerse con su transmisión».

— Resolución de 23 de octubre de 1969: No son alteraciones sustanciales de los derechos y obligaciones del socio las modificaciones consistentes en la supresión de ciertas formalidades para la transmisión de determinadas acciones, por la misma razón que indica la resolución anterior.

— Resolución de 29 de octubre de 1970: Insiste en que la supresión de limitaciones para la transmisión de las acciones no constituye acto sujeto al impuesto, ya que «aunque el derecho a la transmisibilidad de las acciones se estimara fundamental, dicho derecho es perfectamente compatible con determinados condicionamientos o modalidades de su ejercicio».

— Resolución de 4 de febrero de 1971: La reducción del valor nominal de las acciones producidas como consecuencia de la reducción del capital social no da lugar a una alteración sustancial de los derechos políticos y económicos de los socios que deba liquidar por modificación de sociedad, pues ya liquida la reducción del capital social.

— Resolución de 11 de enero de 1973: No constituye acto sujeto al impuesto por modificación de sociedad la modificación de Estatutos consistente en una alteración puramente accidental, referida únicamente al cambio de procedimiento en la forma de cómputo y determinación de la mayoría para un concreto acuerdo social, ya que no da lugar a una alteración verdaderamente sustancial en los derechos políticos o económicos de los accionistas.

— Resolución de 14 de junio de 1973: «Un detenido examen comparativo de los Estatutos anteriores y de los posteriores reflejados en la escritura de modificación de Estatutos pone de manifiesto que las modificaciones introducidas referentes a la limitación de la libre transmisibilidad de las acciones se limitan a requisitos de carácter formal o simplemente de redacción, sin trascendencia suficiente para justificar la exigencia del impuesto por el concepto de modificación de sociedad, por no implicar alteración sustancial de los derechos esenciales de los accionistas».

La presente resolución confirma esta regla general restrictiva en relación con los casos de alteración verdaderamente sustancial de los derechos del socio, aportando dos nuevos casos en que no existe modificación de sociedad, a efectos fiscales. Uno y otro tienen relación con el derecho del socio al dividendo o reparto de ganancias, pero ninguno de ellos altera sustancialmente ese derecho.

En primer lugar, la resolución contempla el supuesto de supresión en los Estatutos de la retribución del Consejo de Administración del 10 por 100 anual de los beneficios. Y dice que tal supresión no afecta, a no ser indirecta y eventualmente, y nunca en forma sustancial, al derecho de los accionistas. Citar la Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, número 3, de 18 de marzo de 1968, que había mantenido que las variaciones en la retribución de los administradores no son actos sujetos si están dentro de los límites del artículo 74 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Hay que reconocer que la supresión de tal retribución afecta de algún modo al derecho del accionista al dividendo, pues cuenta con un porcentaje mayor con esa supresión. Pero tiene razón la resolución al decir que la posible alteración no es sustancial, pues al fin y al cabo se trata de una partida de gastos, y es evidente que las variaciones de tales partidas son el resultado normal de cada ejercicio. Máxime teniendo en cuenta que la naturaleza de la retribución de los administradores es siempre a efectos

fiscales la de un gasto y no beneficio, aunque revista la forma de participación en las ganancias.

En segundo lugar, la resolución se ocupa de la modificación de los Estatutos por la que se da una nueva regulación al fondo de reserva estatutaria, al que se asignaba anteriormente un 10 por 100 de los beneficios hasta que ese fondo fuera igual al 20 por 100 del capital social desembolsado, y ahora la suma que, a propuesta del Consejo se estime conveniente destinar a tal fin, y en relación con esta modificación considera que tampoco puede hablarse de una alteración sustancial del derecho a participar en el reparto de las ganancias sociales. La resolución se apoya en que tanto las reservas estatutarias como las facultativas se rigen por el principio de la libre disponibilidad de la sociedad. Tiene razón la resolución, pues al ser disponibles tales reservas estatutarias no se merma el derecho al dividendo, ya que, en cualquier momento, los propios accionistas en Junta General pueden decidir sobre la disposición de tal fondo.

Junto a estos supuestos en que lo que se discutía era si había o no alteración sustancial en el derecho del socio al dividendo, la resolución se ocupa de otro supuesto que cae dentro del problema de la modificación de sociedad por cambio del objeto social. Hemos visto antes que éste es el segundo grupo de supuestos del concepto fiscal de modificación de sociedad.

El fundamento de la sujeción al impuesto de las modificaciones del objeto social puede encontrarse en la teoría del patrimonio destinado a un fin. Cuando se cambia o amplía el objeto social se afecta el patrimonio de la sociedad a una nueva actividad que antes no tenía. Desde esta perspectiva, la modificación del objeto tiene repercusiones económicas, pues afecta a los bienes y derechos que integran el patrimonio de la sociedad. Por eso, la base liquidable del impuesto es el «haber líquido» de la sociedad.

Así también se explica que el concepto fiscal de cambio de objeto sea más amplio que el concepto mercantil de la Ley de Sociedades Anónimas. A efectos fiscales, entra en el concepto de cambio de objeto no sólo el supuesto de sustitución de actividades, sino también la ampliación del objeto conservando las actividades existentes. Es decir, no sólo se comprende el supuesto del párrafo último del artículo 85 de la Ley de Sociedades Anónimas, que da lugar a un derecho de separación de los socios, sino la ampliación de operaciones a que se refiere el artículo 86 de la misma Ley. El límite para aplicar la no sujeción está en aquellos cambios en que simplemente se amplían los procedimientos técnicos para cumplir la misma actividad. Se pone el ejemplo de una sociedad dedicada a explotar la fabricación de envases de cartón y madera para frutas, que acuerda fabricar los mismos envases pero de plástico (BROSETA). Tampoco están sujetos aquellos cambios que no repercuten en la actividad u objeto social en sí, sino sólo en las materias específicas técnicas en que se concreta tal actividad. Así, la Resolución de 10 de febrero de 1959 señaló que no está sujeta al impuesto la modificación consistente en la ampliación a seda y otras fibras textiles en relación con una sociedad que inicialmente se dedicaba a la fabricación de hilados de algodón solamente.

He aquí algunos ejemplos en que se produce concepto liquidable por modificación del objeto social: la ampliación a actividades de promoción y edificación inmobiliaria cuando el objeto principal anterior era puramente fabril (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de noviembre de 1972); la modificación de una sociedad anónima destinada inicialmente a la explotación de industrias relacionadas con la molinería, productos alimenticios, piensos y aprovechamientos de subproductos, autorizándose, en virtud de la modificación de Estatutos, al ejercicio de cualquier actividad industrial o mercantil relacionada con las anteriores y, de modo general, con la agricultura, ya que se añade la actividad mercantil a la primitiva industrial y la posibilidad de efectuar nuevas actividades relativas a la explotación de fincas rústicas (Resolución del Tribunal Econó-

mico-Administrativo Central de 25 de octubre de 1973); la supresión de los Estatutos de la limitación que existía, consistente en no poder ejercer la sociedad actividades del ramo de seguro de vida, ya que con la desaparición de esa limitación se amplía el objeto social (Resolución de 6 de noviembre de 1969).

En algunos casos puede ser difícil determinar si existe o no cambio o ampliación de objeto social, sobre todo cuando se da el dilema de si son nuevas actividades o una especificación de la actividad genéricamente recogida en los Estatutos iniciales. En nuestra opinión, sólo puede hablarse de modificación del objeto cuando se añaden nuevas actividades y no cuando se enumeran de modo específico actividades que cabían en la fórmula genérica inicial. La presente resolución se plantea este problema, procediendo al examen comparativo de los antiguos y de los nuevos artículos estatutarios. Concretamente, hace dos comparaciones. La primera de ellas es la de la sucinta indicación «comisiones y consignaciones, representaciones por cuenta propia o en comisión» en relación con la nueva actividad añadida, consistente en la «administración de bienes, fincas, valores mobiliarios, etcétera». Dice la resolución que esta última actividad no puede entenderse comprendida en aquélla. Tiene razón la resolución, pues el concepto de comisión y de representación, al no tener un contenido concreto y depender de la clase de encargo encomendado, ha de relacionarse con las demás actividades que tenía la sociedad, y si en ellas no aparecía la de administración de bienes, fincas, valores mobiliarios, etc., es que las comisiones y representaciones no se referían a esos extremos, por lo que si ahora se especifican ha habido una modificación de sociedad por ampliación del objeto.

La segunda comparación que hace la resolución es la del apartado «interesarse en otras sociedades y organizar filiales, tomando de ellas la parte que estime conveniente», que existía y sigue existiendo en los Estatutos, y el apartado ahora añadido consistente en administrar y representar intereses y capitales ajenos y, sobre todo, promover por cuenta propia o ajena de toda clase de empresas. La resolución advierte que las actividades añadidas no son lo mismo que las del apartado primeramente indicado. También aquí tiene razón la resolución, pues no se trata de señalamiento de actividades específicas que deriven de otras genéricas ya señaladas inicialmente, sino de nuevas y distintas actividades que dan lugar a la sujeción al impuesto por el concepto de modificación de sociedad.

De todo lo dicho resulta que consideramos plenamente acertadas las decisiones del Tribunal Central en esta resolución, que hemos tratado de encuadrar dentro de un esquema general de los distintos supuestos del concepto fiscal de modificación de sociedad.

LIQUIDACION DE FIANZAS: SUPUESTO DE FIANZA EN GARANTIA DE UN PRESTAMO, GARANTIZADO TAMBIEN CON HIPOTECA. LA FIANZA SOLO PUEDE CALIFICARSE FISCALMENTE COMO PRESTAMO CUANDO SE HA CONVENIDO EN UN SOLO ACTO Y COMO PACTO ACCESORIO. PARA QUE SEA ACTO NO SUJETO, LA HABITUALIDAD DE OPERACIONES DE FIANZA HA DE TENERLA EL FIADOR EN EL CASO DEL ARTICULO 62 DEL TEXTO REFUNDIDO (RESOLUCIÓN DE 3 DE ABRIL DE 1975).

Hechos. Se presentó en la Abogacía del Estado de Málaga una escritura por la que la sociedad C., S. A., y el Banco... declararon haber concertado en su día un contrato de préstamo de 70.000.000 de pesetas otorgado a favor de la primera, la que después de reconocer adeudar al segundo el importe del citado préstamo obligándose a devolverlo en el plazo de dos años, afianza dicha obligación con aval personal de los restantes componentes de

la escritura y, además, con hipoteca sobre un lote de fincas de su propiedad.

La Abogacía del Estado giró, entre otras liquidaciones, una por el concepto de fianza sobre una base de 55 millones y un total a ingresar de 793.505 pesetas.

El director del Banco promovió reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, alegando que se trataba de un simple aval y no de un contrato de fianza y, en todo caso, constituye acto habitual del tráfico de las empresas.

El Tribunal Provincial de Málaga acordó desestimar la reclamación.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Central, éste desestimó el mismo por la siguiente

Doctrina.—Que el problema de fondo planteado en la reclamación consiste en determinar cuál sea la tributación de una fianza personal, destinada a garantizar un préstamo contratado con anterioridad, y en tal sentido es de tener en cuenta como necesario antecedente, que este Tribunal tiene declarado que cuando la constitución de un derecho de garantía en cumplimiento de un préstamo, se pacta por separado y con independencia de este último integra por sí sola un acto administrativo propio e independiente y en lógica consecuencia un hecho imponible distinto del préstamo u obligación que ha dado lugar jurídicamente a su nacimiento, debiendo, en consecuencia, tributar por separado y en forma independiente la constitución de tal garantía, circunstancias fácticas que por concurrir en el supuesto debatido en la reclamación dejan reducida la cuestión de fondo en la misma planteada a la forma de practicar la liquidación de la fianza personal convenida en la escritura en su día presentada en la Abogacía del Estado.

Considerando que a tales efectos el párrafo 5.º del artículo 54 del Texto Refundido del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales define como actos sujetos al pago del mismo «la constitución, modificación, prórroga expresa y extinción de fianzas», disposiciones que hay que referir con exclusividad a las fianzas convencionales de carácter personal, ya que las impropiedades denominadas con anterioridad hipotecarias o pignoraticias no tienen fiscalmente la condición de fianzas, sino la de derechos reales de prenda e hipoteca, sujetos a su especial tributación como tales, según las distintas modalidades que puedan revestir, siendo el sujeto pasivo el obligado al pago del impuesto devengado por la constitución de tales fianzas, conforme a lo dispuesto en el apartado i) del artículo 67 del mismo texto legal el acreedor afianzado, o sea, el Banco recurrente y el tipo de liquidación aplicable el 1,40 por 100 correspondiente al número 19 de la tarifa» (hoy el 1,50).

Considerando que la calificación fiscal como préstamos a efectos de liquidación de tales fianzas, cuando las mismas fueran convenidas para garantizar el cumplimiento de aquéllos, que expresamente establece el artículo 58 del Texto Refundido, es únicamente aplicable cuando dichas fianzas se hubieran convenido en un solo acto y como pacto accesorio de la obligación principal, situación de hecho que al no concurrir en el presente caso hacen inviable su aplicación, sin que finalmente pueda admitirse la exclusión de pago contenida en el artículo 62 del propio Texto Refundido, según el que no estarán sujetas las fianzas cuando constituyan actos habituales de tráfico de las empresas transmitentes, es decir, del fiador en el presente caso, careciendo, por tanto, de relevancia a dichos efectos la posibilidad habitual para tales operaciones por parte de la empresa a cuyo favor se presta la garantía, razones todas las expuestas de entidad suficiente para justificar la procedencia y legalidad de la liquidación reclamada, que debe ser confirmada con la consiguiente desestimación del recurso.

COMENTARIO.—Esta resolución se ocupa de dos cuestiones relacionadas con la liquidación de fianzas, una de ellas referente al artículo 62 y la otra a los artículos 58 y 79, todos ellos del Texto Refundido de 6 de abril de 1967.

La primera cuestión ha sido resuelta acertadamente por la resolución. Para que el contrato de fianza no esté sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por estarlo al de Tráfico de Empresas, el requisito de la habitualidad a que se refiere el artículo 62 del Texto Refundido ha de darse en la persona del fiador y no en la del acreedor afianzado ni en la del deudor principal. La resolución se limita a traducir la expresión «empresas transmitentes» que emplea dicho precepto por la de «fiador» en el caso de la fianza. Aunque no da ninguna explicación, es acertada esa idea, si se tiene en cuenta que de las tres personas que aparecen relacionadas con la fianza (fiador, deudor principal y acreedor principal), la única que presta la garantía es el fiador, lo que significa que es la que puede sufrir el empobrecimiento similar al del transmitente en un contrato traslativo. Ciertamente, la fianza puede ser retribuida, pero la retribución no es elemento natural del contrato. Como dice ALBADALEJO, «la fianza es, en principio, un contrato unilateral (porque de él no nace sino la obligación del fiador) y gratuito». Y, a efectos fiscales, añadimos nosotros, es ese aspecto el que interesa, como lo prueba el apartado i) del artículo 67, en el que se señala como obligado el pago, al «acreedor afianzado», sin distinguir si la fianza es gratuita o retribuida. Precisamente, en ese mismo artículo aparece como sujeto pasivo en las transmisiones de bienes el adquirente, lo que nos invita a señalar el paralelismo, a efectos fiscales, entre «adquirente» y «acreedor afianzado» y, en consecuencia, entre «transmitente» y «fiador», lo que confirma la interpretación dada por la resolución a la expresión «empresa transmitente» empleada por el artículo 62 del Texto en relación no sólo con las transmisiones onerosas, sino también con los préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones.

La segunda cuestión se refiere a la superposición de garantías respecto a un mismo préstamo y, concretamente, a si es procedente la liquidación del impuesto por los conceptos de fianza e hipoteca en garantía de un mismo préstamo. En este aspecto, la resolución del Tribunal Central no ha encontrado la solución más adecuada, sino que ha tratado de sortear los problemas que plantean los artículos 58 y 79 del Texto Refundido, con la excusa de que las garantías se habían constituido en un momento ulterior al préstamo, con lo que ya no cabía plantear la cuestión a la luz de dichos preceptos.

El recurrente entendía que si el artículo 58 dice que la fianza y la hipoteca constituidas en garantía de un préstamo «tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo», ello quiere decir que sólo hay una convención a efectos fiscales, la que no se puede liquidar por un doble concepto, conforme al artículo 79.

El Tribunal Central considera que «la calificación fiscal como préstamos» de las fianzas en el caso del artículo 58 es únicamente aplicable cuando dichas fianzas se hubieran convenido en un solo acto y como pacto accesorio de la obligación principal, situación de hecho que no concurre en el presente caso.

Frente a esta escueta referencia de la resolución, a nosotros se nos ocurren dos observaciones: 1.ª Es verdad que si las garantías se constituyen en documento posterior e independiente del préstamo, liquidan con separación y autonomía, según Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1971 y Resolución del Tribunal Central de 2 de noviembre de 1972. Pero también es cierto que en este caso el documento comprendía los dos actos, el préstamo y las garantías, y aunque se decía que «en su día se había concertado un préstamo», a efectos de liquidación, se formalizaba simultáneamente el préstamo y las garantías. O sea, que el presente caso no es el de la Sentencia de 2 de diciembre de 1971, en que el documento se

liquidó exclusivamente por el concepto de prenda, por haber apreciado el liquidador «la existencia de un solo negocio jurídico de prenda y no de dos, uno de préstamo y otro de garantía prendaria». Insistimos en que, a efectos de liquidación, no interesan las referencias que en el documento se hagan al pasado, que, por otro lado, no se tienen en cuenta a efectos del devengo del préstamo, máxime teniendo en cuenta que «el reconocimiento de deuda» se liquida como si fuera un «préstamo» formalizado en el documento (art. 58, número 2) y eso que el reconocimiento implica la existencia de la deuda en un momento anterior. En definitiva, a efectos fiscales hay simultaneidad en el préstamo y sus garantías en el presente caso; 2.ª Aun en el supuesto de que no fuera acertada la primera observación, no escaparía la resolución de esta segunda crítica, consistente en que, tal como se expresa, parece como si fuera adecuada la solución del recurrente en aquellos casos en que hubiera constitución simultánea del préstamo y de las garantías, pues dice que «al no concurrir en el presente caso (esa situación de hecho) hacen inviable su aplicación (la del artículo 58)». ¿Es que si la fianza y la hipoteca se convienen en el mismo acto en que se constituye el préstamo, ya no hay que liquidar la fianza? Para evitar que prevalezca una errónea contestación afirmativa, no hay más remedio que encararse directamente con los artículos 58 y 79 del Texto Refundido, en lugar de eludirlos bajo el pretexto de que no estamos ante el caso contemplado en los mismos. Nosotros creemos que estamos en el supuesto del artículo 58, a pesar de lo cual hay que liquidar las dos garantías del préstamo.

En lo que ahora nos interesa, el artículo 58 se limita a decir que «la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo». Lo único que quiere evitar este precepto es que se apliquen acumuladamente los tipos del 1,20 por 100 (préstamo) y del 1,50 por 100 (fianza) o 2,10 por 100 (hipoteca). En cambio, no se plantea para nada la superposición de garantías respecto a un mismo préstamo, como aquí ocurría. Es decir, el precepto no dice que el tipo del 2,10 por 100 de la hipoteca excluya el del 1,50 por 100 de la fianza. Sólo se ocupa de la incompatibilidad de uno y otro tipo con el del préstamo simple.

Tampoco puede deducirse de ese precepto que las garantías se esfumen y desaparezcan en el concepto de préstamo. La prueba es que existen distintas clases de préstamos, según el número 4 del artículo 54 («préstamos, cualquiera que sean su naturaleza y clase»). Por tanto, cuando en el artículo 58 se dice que «tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo», más bien hay que traducir que se trata de préstamos de una clase especial, a saber: «los conceptos de préstamo garantizado con fianza o con hipoteca». Que esto es así, se confirma por los números 12 y 13 de la Tarifa, que dentro del epígrafe D (Préstamos) incluyen, respectivamente, «los préstamos garantizados con hipoteca, prenda y anticresis» al tipo del 2,10 por 100 y «los garantizados con fianza» al 1,50 por 100. Luego el artículo 58 no significa que las garantías se esfumen o desaparezcan, sino todo lo contrario, que dan una característica especial al préstamo así garantizado, al que hay que aplicar los tipos de liquidación de las garantías y no del préstamo simple. El concepto de préstamo prevalece en lo relativo al sujeto pasivo, que es el prestatario, esté o no garantizado y en lo relativo a exenciones que contemplan los préstamos en general o de cualquier clase. En lo demás, aunque «nominalmente» estemos ante un préstamo, en el fondo, la garantía pasa a primer plano a efectos fiscales.

Con todo esto tratamos de demostrar que el artículo 58 no impide la liquidación de las dos garantías del préstamo, sino que hay que liquidar la *fianza* y la *hipoteca* que se constituyen en el documento, aunque la primera tributará por el concepto de préstamo garantizado con fianza y la segunda por el concepto de préstamo garantizado con hipoteca. Lo único que

impide el artículo 58 es liquidar tres conceptos, como serían el del préstamo, el de fianza y el de hipoteca, si no fuera porque existe ese precepto.

En cuanto al artículo 79, tampoco significa ningún obstáculo para la liquidación de las dos garantías superpuestas, pues bien claramente dice que «cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente en la Tarifa, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas». Pues bien, en la Tarifa hemos dicho que hay dos números distintos, el número 12, que grava los préstamos garantizados con hipoteca, y el número 13, que grava los garantizados con fianza. Y es que hay dos convenciones, aunque haya un solo préstamo.

Si se aceptan nuestros argumentos, se llega en parte al mismo resultado que el Tribunal Central y en parte a distinto resultado. Coincidimos con el Tribunal Central en que hay que liquidar los dos conceptos de fianza e hipoteca; pero nos diferenciamos porque nosotros no aplicamos el número 19 de la Tarifa, referente a las «fianzas», sino que, por imperativo del artículo 58 aplicamos el número 13, referente a «los préstamos garantizados con fianza». Diferencia importante, porque, aunque el tipo de tributación es el mismo, el sujeto pasivo es distinto: la resolución dice que el sujeto pasivo es el «acreedor afianzado» conforme al apartado i) del artículo 67; nosotros entendemos que el sujeto pasivo es el «prestatario» conforme al apartado f) del mismo precepto, que comprende los «préstamos de cualquier naturaleza».

J. M. G. G.