

de los documentos que contenga acto o contrato determinante de la obligación de contribuir por el citado impuesto, que se le acredite la presentación de la declaración tributaria en el Ayuntamiento correspondiente y extender la nota marginal de afección a su pago que establecía el artículo 361 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el texto refundido de las disposiciones legales en aquel entonces vigentes en materia de régimen local, exigencia y afección que no se han recogido en la nueva Ley con relación al impuesto que crea.

Establece esta última, en su disposición transitoria 5.ª, 1, que el nuevo impuesto comenzará a exigirse, en su caso, a partir del día 1 de enero de 1990; hasta la fecha indicada continuará exigiéndose el impuesto anterior. De dicha norma cabe deducir que habrá de estarse a la fecha en que hubiera tenido lugar el posible hecho imponible, de suerte que, de haberse producido antes del 1 de enero de 1990 su régimen jurídico fiscal a efectos del impuesto será el hasta entonces vigente, en tanto que, de haberlo sido a partir de entonces, le será aplicable el nuevo.

2. En el supuesto a resolver el fallecimiento del causante tuvo lugar el 29 de octubre de 1979. Por escritura pública otorgada el 21 de diciembre de 1989 sus tres hijos, a cuyo favor se había deferido la herencia, renunciaron a los derechos que pudieran corresponderles en la misma en favor de su madre, viuda del causante, la cual, por otra escritura de fecha 4 de enero de 1990, la acepta, adjudicándose la finca cuya inscripción se solicita. No se cuestiona que el incremento de valor experimentado por esa finca hasta el momento de su transmisión por fallecimiento del causante estaba sujeta al impuesto (cfr. artículo 87 del entonces vigente Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre), ni puede serlo el que su exigibilidad había prescrito tomando como fecha inicial para el cómputo del plazo el de aquel fallecimiento. Con ello la cuestión se centra en determinar si como consecuencia de la renuncia traslativa hecha por los hijos y herederos en favor de su madre existe una nueva transmisión que pueda haber dado lugar al cierre de un nuevo período impositivo y cual sea la fecha de la misma.

Alega el recurrente, y su argumento es recogido por el Auto apelado, que la renuncia de herencia no puede determinar un acto sujeto a aquel impuesto pues no es contemplado como tal en las normas que lo regulan y el artículo 24 de la Ley General Tributaria veda la aplicación de la analogía como criterio interpretativo de las normas tributarias para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible. Ahora bien, frente a ese argumento ha de tenerse en cuenta que el artículo 25 de la misma Ley establece que los impuestos se exigirán con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica de ese mismo hecho imponible, y que cuando éste consista en un acto o negocio jurídico ha de calificarse con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Siguiendo esas pautas interpretativas cabe entender que si en el caso contemplado el hecho imponible es fundamentalmente económico, el incremento de valor de los terrenos, su devengo, la finalización del período impositivo, tiene lugar como consecuencia de un acto o negocio que da lugar a su transmisión, por lo que no parece que pueda desdoblarse aquel principio que obliga a estar a la verdadera naturaleza jurídica de ese acto o negocio traslativo a la hora de apreciar tanto si ha habido o no una transmisión como cual haya sido su fecha.

La denominada renuncia traslativa no implica propiamente una renuncia, sino una cesión de derechos que, precisamente para ser cedidos, han de ser previamente adquiridos. Este es el sentido que ha de darse al enunciado del artículo 1.000 del Código Civil: «Entiéndese aceptada la herencia», con referencia a tres supuestos, en el primero de los cuales, el de la cesión o donación de los derechos hereditarios en favor de un tercero, tiene encaje el que es objeto de examen. Con ello resultaría que esa aceptación que va implícita en la renuncia traslativa retrotraería sus efectos a la fecha del fallecimiento del causante (artículo 989 del mismo Código), con la ya señalada prescripción del devengo del impuesto correspondiente al período temporal entonces cerrado. Pero la nueva transmisión que la renuncia provoca determina, a su vez, el cierre del un nuevo período impositivo a contar desde aquél comenzado con la retroacción de efectos de la aceptación implícita en esa misma renuncia. La única cuestión que queda por resolver es la fecha en que esa nueva transmisión se ha producido. Al estar ante una transmisión inter vivos a título gratuito habrá que acudir al régimen de las donaciones y, a la vista del mismo, sin necesidad de entrar en la polémica doctrinal sobre cual de los principios, si el del artículo 623 —la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario— o el del 629 del Código Civil —la donación no obliga al donante, ni produce efecto, sino desde la aceptación— ha de prevalecer, concluir que, aceptada la atribución patrimonial resultante de la renuncia el 4 de enero de 1990, la transmisión se produjo vigente la nueva Ley y, por tanto, queda sujeta al nuevo régimen fiscal aplicable

en ese momento. Así lo ha entendido el Auto apelado por lo que no cabe sino confirmarlo.

3. Frente a los anteriores razonamientos jurídicos no puede prevalecer el argumento del Registrador apelante sobre lo limitado del alcance de la calificación registral en lo tocante al régimen fiscal de los actos y negocios jurídicos inscribibles. Aun cuando en este caso no es aplicable la exigencia contenida en artículo 254 de la Ley Hipotecaria, que ha de entenderse limitada a los impuestos que graven directamente el acto o negocio inscribible (vid. Resolución de 24 de mayo de 1995), no está de más traer a colación la doctrina que sobre la misma sentara la Resolución de este Centro de 21 de diciembre de 1987 cuando señalaba que el Registrador, aparte de calificar la validez y licitud de lo que se pretenda inscribir, también ha de decidir si se halla o no sujeto a impuesto, sin prejuzgar con ello la valoración definitiva de que haya de ser objeto en el plano fiscal, que no le compete, pero siendo suficiente su criterio sobre el particular para acceder a la inscripción sin necesidad de que la administración fiscal ratifique la no sujeción, evitando así una multiplicación injustificada de los trámites pertinentes para el adecuado desenvolvimiento de la actividad jurídica registrar. Trasladado el anterior razonamiento al caso del antiguo Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, resulta que no sólo cabe mantenerlo, sino extenderlo, y por dos razones: La primera, la distinta dición del artículo 361 del citado Real Decreto Legislativo 781/1986 cuando habla de actos y contratos «determinantes de la obligación de contribuir», concepto que excluye de su ámbito de aplicación no sólo los supuestos de no sujeción, sino también los de ejecución y prescripción; y el segundo, que aquella norma no se limitaba a imponer un trámite previo, la presentación de una declaración ante la Administración municipal, que aparte de superflua pudiera ser engorrosa y retardadora de la inscripción, sino que obligaba a extender de oficio una nota marginal de afección de la finca o derecho transmitido al posible pago del impuesto, sin respeto alguno al principio registral de determinación, con los perjuicios que para el tráfico jurídico de esa finca o derecho y la propia solvencia de su titular podrían derivarse si se extendiese en aquellos casos en que no fuera procedente. Por ello, ha de concluirse que aquella exigencia formal y la extensión de oficio de la nota marginal, tan sólo serían procedentes cuando la previa calificación registral llegase a la conclusión de que la transmisión a inscribir determinaba la obligación de contribuir por el impuesto, no en caso contrario ni, como ocurre en el presente, una vez que aquella obligación y afección habían sido suprimidas.

Por todo ello, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso interpuesto confirmando el auto apelado.

Madrid, 5 de febrero de 1996.—El Director general, Julio Burdiel Hernández.

Sr. Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

6686

RESOLUCION de 6 de febrero de 1996, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso gubernativo interpuesto por doña Isabel Alonso Moya, en representación de «Dennison España, Sociedad Anónima», contra la negativa del Registrador Mercantil número XI de Madrid a inscribir la revocación del nombramiento de auditor.

En el recurso gubernativo interpuesto por doña Isabel Alonso Moya, en representación de «Dennison España, Sociedad Anónima», contra la negativa del Registrador Mercantil número XI de Madrid a inscribir la revocación del nombramiento de auditor.

Hechos

I

El día 15 de diciembre de 1994, mediante escritura pública autorizada por el Notario de Torrejón de Ardoz, don José María Pinar Gutiérrez, se elevaron a públicos los acuerdos sociales adoptados por la junta general universal y extraordinaria de la compañía mercantil anónima «Dennison España, Sociedad Anónima», en su reunión de 28 de octubre de 1994. Entre dichos acuerdos hay que destacar: Primero.—Revocar la designación de la entidad «Ernest & Young, Sociedad Anónima», como auditora de cuentas de la sociedad cuyo nombramiento fue acordado por un período de nueve años por la Junta general universal de accionistas celebrada

el día 14 de diciembre de 1990 y protocolizado en la escritura pública autorizada el día 21 de diciembre de 1990 por el Notario de Madrid don José Marcos Picón Martín, bajo el número 2.284 de su protocolo, cuya copia, junto con la aceptación del nombramiento causó la inscripción 20.^a en el Registro Mercantil de Madrid. A los efectos requeridos por el artículo 204.3 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas, respecto a la renovación de los Auditores antes de la finalización del período para el que fueron nombrados, constituye causa justa el haberse producido durante el presente ejercicio económico de 1994 una modificación total del accionariado social de «Dennison España, Sociedad Anónima», que ha pasado de la titularidad de la empresa del grupo extranjero «Avery Dennison», que venía siendo auditado por «Ernest & Young, Sociedad Anónima», a ser controlado por un nuevo accionista español, «Manufacturas Hesperia, Sociedad Anónima», cuyas cuentas, aún sin obligación legal, son regularmente auditadas por otros Auditores de Cuentas, al tiempo que se considera incumplido por «Ernest & Young, Sociedad Anónima», lo preceptuado, para la emisión del informe de auditoría, en los artículos 208; 209.1 y 210 de la citada Ley de Sociedades Anónimas.

II

Presentada la anterior escritura en el Registro Mercantil de Madrid, fue calificada con la siguiente nota: El Registrador Mercantil que suscribe previo examen y calificación del documento precedente de conformidad con los artículos 18.2 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, ha resuelto no practicar la inscripción solicitada por haberse observado el/los siguiente/s defecto/s que impiden su práctica: Defectos, conforme al artículo 204.3 de la Ley de Sociedades Anónimas, la Junta general no podrá revocar a los auditores antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa; no siendo competente el Registrador mercantil para apreciar esta última circunstancia.—En el plazo de dos meses a contar de esta fecha se puede interponer recurso gubernativo de acuerdo con los artículos 66 y siguientes del Reglamento del Registro Mercantil. Madrid 15 de junio de 1996.—El Registrador, Francisco Javier Llorente Vara.

III

Doña Isabel Alonso Moya, como Secretaria del Consejo de Administración de «Dennison España, Sociedad Anónima», interpuso recurso de reforma contra la anterior calificación, y alegó: Que en aplicación del principio tácito de nuestro ordenamiento jurídico que todo lo que no está prohibido está permitido, cuya secuela en derecho registral es que todo lo que no incurre en causa de no poder ser inscrito se puede inscribir, es suficiente la invocación de la causa justa que en este así se explica, cual es el cambio del cien por cien del accionariado de la sociedad, lo que implica el cambio de propietarios, cuyo derecho a cambiar el auditor que le ordena tener la ley es intangible, para que se pueda hacer en el Registro el cambio de auditor. Que precisamente por no ser competente el Registrador Mercantil para apreciar esta circunstancia, es por lo que debe proceder a extender el correspondiente asiento registral y no abstenerse de hacerlo, según reiterada jurisprudencia de la Dirección General de los Registros y del Notariado.

IV

El Registrador Mercantil número XI de Madrid, acordó mantener la calificación recurrida, e informó: Que la cuestión fundamental consiste en determinar si una sociedad que tiene inscrito el nombramiento de un auditor puede revocar unilateralmente tal nombramiento y proceder a uno nuevo, a la vista de los preceptos legales que regulan la materia. Que desde el punto de vista estrictamente civil, nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de servicios que se basa en una relación jurídica bilateral, y la validez y cumplimiento de este contrato no puede dejarse al arbitrio de una de las partes contratantes y así se pronuncia el artículo 1256 del Código Civil. Que teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 204.3 de la Ley de Sociedades Anónimas, el motivo que se invoca no se puede considerar justa causa para la revocación de auditor, pues no se trata de una circunstancia que pueda tener efectos en las relaciones externas de la propia sociedad, que tiene personalidad jurídica propia e independiente de quienes sean sus accionistas. Que la revocación de los auditores por la junta general antes de que finalice el período a auditar está prohibida por el artículo 204.3 de la Ley de Sociedades Anónimas, con la única excepción de que exista justa causa. Que hay que señalar que los dos principios fundamentales establecidos por la ley respecto a la gestión de los auditores de cuentas son el de inamovilidad

(artículo 204.3 antes citado), y el de responsabilidad (artículo 251 de la Ley de la Ley de Sociedades Anónimas). Que el criterio de justa causa es eminentemente subjetivo por lo que ha de someterse siempre al prudente arbitrio del juzgador. Que la Ley de Sociedades Anónimas ha pretendido que el nombramiento de auditor sea indudablemente duradero, pero no por ello que las sociedades tengan que estar sometidas a la actuación de unos interventores que, por las razones que sean, no realicen independientemente o fielmente su labor. Por ello, el artículo 206 de la Ley establece que cuando concorra justa causa, los administradores de la sociedad y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor podrán pedir al Juez de Primera Instancia del domicilio social la revocación del designado por la junta general o por el Registrador Mercantil y el nombramiento de otro.

V

La recurrente se alzó contra el anterior acuerdo, manteniéndose en sus alegaciones, y añadió: Que, según los artículos 6 y 58 del Reglamento del Registro Mercantil, la calificación del Registrador, en cuanto se refiere al acuerdo cuya no inscripción se recurre, deberá examinar si se recoge en el título inscribible, según el artículo 95 del citado Reglamento, si las personas que otorgan el documento son las establecidas en el artículo 108 del mismo y si se adoptó válidamente con los requisitos exigidos en el artículo 204.3 de la Ley de Sociedades Anónimas. Que en ningún caso se extenderá la calificación a la existencia en sí misma de la justa causa. El acuerdo sería inscribible con la sola manifestación de que se revoca el nombramiento por causa justa. Que el artículo 204.3 de la Ley de Sociedades Anónimas establece un supuesto de revocación totalmente distinto e independiente del artículo 206 de la misma ley, el primero es el supuesto normal y el segundo es el excepcional. Que, por tanto, la competencia judicial es supletoria del acuerdo de Junta General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1.101, 1.124 y 1.256 del Código Civil, 204 y 206 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 94, 154 y 158 del Reglamento del Registro Mercantil.

Se contrae el presente recurso a interpretar el contenido del apartado 3 del artículo 204 de la Ley de Sociedades Anónimas a efectos de la inscripción en el Registro Mercantil de los acuerdos de revocación de auditores por la junta general o, más en concreto, dando por supuesto que el Registrador Mercantil no puede efectivamente pronunciarse en torno a si la causa alegada por la sociedad es justa o no, si debe suspender la inscripción en tanto no recaiga pronunciamiento expreso de los jueces o Tribunales de Justicia o si, por el contrario, debe proceder a practicarla con la sola manifestación por parte de la sociedad de que se revoca el nombramiento por causa justa.

Entiende este Centro Directivo que la inscripción de la revocación del nombramiento es obligada con esa sola manifestación. Evidentemente ello no significa que, al igual que la inscripción de la designación, sea constitutiva. No lo es. La revocación por la junta general, por sí sola, produce la resolución efectiva del contrato de auditoría aunque, obviamente, si el auditor no lo acepta serán, en definitiva, los Tribunales de Justicia los que habrán de decidir si concurre o no justa causa en la revocación y las consecuencias que, en su caso, de ello deriven.

Es cierto, como el Registrador pone de manifiesto en su resolución, que la Ley pretende la inamovilidad de los auditores durante el período para el que fueron nombrados. Ahora bien, esta inamovilidad es relativa y quiebra cuando concurre causa justa, exigencia ésta que constituye la primera garantía tanto para el auditor como para los propios socios. No lo es por el contrario que, en cualquier caso, haya de acudir para lograr la revocación al Juez de Primera Instancia (cfr. artículo 206 de la Ley de Sociedades Anónimas), pues en el caso del artículo 204.3 de la citada Ley la facultad de revocar se predica —por estimarse ya suficiente garantía— de la junta general de la sociedad.

Esta Dirección General ha acordado admitir el recurso revocando la nota y decisión del Registrador. Madrid, 6 de febrero de 1996.—El Director general, Julio Burdiel Hernández.

Sr. Registrador mercantil número XI de Madrid.