

2. JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

MULTAS.—FALTA DE PRESENTACION DE DOCUMENTOS.—NO PROCEDE IMPONER MULTA CUANDO, EN SU DIA, EL DOCUMENTO FUE PRESENTADO A LIQUIDACION DECLARADA PROVISIONALMENTE EXENTA (SENTENCIA DE 16 DE FEBRERO DE 1987).

Hechos.—Adquiridas quince fincas urbanas situadas en término municipal de Madrid por una sociedad inmobiliaria, con la finalidad de construir sobre ellas viviendas de protección oficial, al presentarse el 10 de diciembre de 1964 la correspondiente escritura pública en la Delegación de Hacienda para la liquidación tributaria pertinente, aquélla fue devuelta a la citada entidad mercantil, con nota de exención provisional de exención del impuesto correspondiente, habida cuenta la finalidad de la adquisición de los aludidos terrenos. Posteriormente, y al no haberse podido llevar a efecto la construcción de las antes mencionadas viviendas calificadas, por causas ajenas a la voluntad del adquirente de los terrenos en cuestión, la Delegación de Hacienda requirió a la entidad para que presentase nuevamente la escritura pública de compraventa anteriormente aludida, que fue objeto de liquidación tributaria, por el concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que es objeto de impugnación no en cuanto al importe de su débito principal, sino en relación con la multa del 50 por 100 allí impuesta. En las declaraciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provincial y Central es declarada jurídicamente conforme, ante lo que se denomina incumplimiento, por parte de la sociedad adquirente de los terrenos, de la obligación de presentar nuevamente el documento público ante la Abogacía del Estado, y haberlo hecho solamente cuando fue requerido para ello por la Administración Tributaria, sanción que se fundaba en lo establecido en el número 3 del artículo 228, I, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959, criterio que no es compartido en la sentencia ahora apelada por el Letrado del Estado, que al estimar el recurso interpuesto por la aludida sociedad inmobiliaria, consideró que la mencionada multa carecía de cobertura legal, y, porque, además, la entidad mercantil recurrente había presentado la escritura de compraventa para su liquidación dentro del plazo reglamentario.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo se-

ños don José María Ruiz Jarabo y Ferrán, desestima el recurso, en base a la siguiente:

Doctrina.—Que así expuestos los hechos determinantes de la actuación de la Administración Tributaria objeto de este proceso, así como las enfrentadas posturas de dicha Administración y de la sentencia apelada, procede seguir la tesis mantenida en esta última, toda vez que, como es bien sabido, para sancionar una determinada conducta es necesaria la previa existencia de una infracción, tributaria en el presente caso, y el artículo 228 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 no ofrece ninguna cobertura para la multa que le fue impuesta a la sociedad inmobiliaria ahora apelada, como con acierto se declara en la sentencia apelada, ya que lo que se contempla en los cuatro apartados comprendidos en el precitado artículo 228 es la no presentación dentro del plazo reglamentario de los documentos sujetos al impuesto, y ello no ha ocurrido en el presente caso, por cuanto, como ya se dejó sentado en el precedente razonamiento jurídico, dicha sociedad presentó en su momento de forma correcta la escritura pública por la que había adquirido unos determinados terrenos. Es cierto que a la vez solicitó una exención que provisionalmente se le concedió, puesto que se proponía construir unas viviendas de protección oficial en aquellos terrenos, pero también lo es que, conforme a lo establecido en el número 29 del artículo 156 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, plenamente aplicable al supuesto ahora enjuiciado, precepto reproducido literalmente en el artículo 65, I, 28, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, dicha exención, que recordamos debe entenderse concedida con carácter provisional, quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir del reconocimiento de la exención sin que se obtenga la calificación provisional de las viviendas que se pretenden construir. Por consiguiente, si por la sociedad ahora apelada no se obtuvo la aludida calificación provisional dentro del plazo de tres años indicado en la norma, la Administración Tributaria de oficio, transcurrido dicho plazo, debió aportar las medidas oportunas para liquidar el documento público al que anteriormente se le había concedido provisionalmente una exención, sin que el requerimiento al interesado pueda en modo alguno identificarse con el contemplado en el número 3 del artículo 228, I, del Reglamento de 15 de enero de 1959, que es, evidentemente, para supuestos en que no se hubiese efectuado la presentación de un documento en el plazo reglamentario establecido para ello, lo que, insistimos, no ha ocurrido en el presente caso, por cuanto tal presentación se efectuó en su momento por la sociedad apelada de forma jurídicamente correcta.

SOCIEDADES.—AUMENTO DE CAPITAL.—EL AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE LA EMISION Y PUESTA EN CIRCULACION DE ACCIONES SUSCRITAS POR APORTACION DE UN INMUEBLE DEBE ESTIMARSE COMO UNA SOLA CONVENCION Y, POR CONSIGUIENTE, EXIGIRSE EL IMPUESTO POR UN SOLO CONCEPTO (SENTENCIA DE 23 DE FEBRERO DE 1987).

Hechos.—Cierta entidad adopta el acuerdo de aumentar su capital mediante la emisión y puesta en circulación de acciones, acciones que son suscritas por otra entidad mediante la aportación de un inmueble de su propiedad.

Presentada la escritura en la Oficina Liquidadora competente, se practican dos liquidaciones: una por el concepto de sociedades y otra por el de transmisiones.

No conforme con dichas liquidaciones se presenta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Alicante; reclamación que es desestimada, como igualmente lo fue en el recurso interpuesto en el Contencioso-Administrativo.

Interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael de Mendizábal y Allende, se estima, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. El artículo 79 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados vigente en el momento de la consumación del hecho imponible (Decreto de 6 de abril de 1967) estableció que a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo contrato o documento comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente. Esta misma advertencia, innecesaria en un plano teórico, por ser inherente a la naturaleza del tributo, aun cuando muy útil en la práctica, desde la óptica del principio de seguridad jurídica, aparece recogida con idénticas palabras en el artículo 4.º del Texto actual (Real Decreto de 30 de diciembre de 1980). El 15 de noviembre de 1978 y en escritura pública, una sociedad anónima ya constituida emitió 720 acciones más, que fueron suscritas simultáneamente por otra empresa de la misma clase mediante la aportación de un inmueble en pago y como desembolso de su importe. Esta es en síntesis la descripción de lo convenido notarialmente entre ambos contratantes. Desde cierta perspectiva, aparece una ampliación de capital, modalidad tipificada como hecho imponible de las llamadas operaciones societarias. Desde otro ángulo, se perfila la transmisión onerosa *inter vivos* de una cosa inmueble, sujeta en tal concepto al mismo impuesto, pero en su faceta de transmisiones patrimoniales. Tal descomposición factorial constituye el fundamento de los actos administrativos objeto del presente proceso, que traen su origen de dos liquidaciones tributarias independientes por cada uno de aquellos conceptos.

Segundo. Ahora bien, las normas tributarias han de ser interpretadas y aplicadas en función de la verdadera naturaleza jurídica de los hechos imponibles, que en este supuesto son siempre actos o negocios jurídicos, según nos dice el artículo 25 de la Ley general del ramo. La unidad formal no constituye un elemento decisivo, pero sí indiciario, para la

exacta calificación de lo contenido en la escritura notarial, como también la simultaneidad. En tal línea de reflexiones, resulta claro que la doble operación más arriba relatada, puede reconducirse en un planteamiento aún más abstracto a la entrega de unos títulos-valores a cambio de un inmueble. Aquéllos se emiten exclusivamente para conseguir éste, que se aporta en calidad de desembolso o pago. Las dos actividades funcionan interconectadas indisolublemente, entrelazadas recíprocamente y son, a la vez, prestación y contraprestación.

En definitiva, y según las normas del Código Civil, únicas idóneas para la calificación jurídica de lo acordado, según los propios textos legales citados al principio (arts. 2 y 3 del Real Decreto 3050/1980), se está en presencia de un solo negocio jurídico complejo, equivalente en su estructura interna a la permuta, según la define dicho Código, como aquel contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra (art. 1.536). Además y desde la propia regulación de este impuesto, las aportaciones no dinerarias de los socios, si en contravalor se emiten acciones, se consideran estipulación única, calificable como transmisión onerosa (art. 55, 4, del Texto refundido de 1967) y no como operación societaria. Es, en suma, una sola convención que produce un hecho imponible único cuyo encuadramiento ha de hacerse por un concepto único también, sin poder exigir más que el pago de «un solo derecho». En ningún caso, prevé también el artículo 1.º, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias. En definitiva, resulta improcedente la doble imposición y anulable la segunda liquidación practicada, con devolución de lo ingresado y abono por la Hacienda Pública del interés legal correspondiente, el básico del Banco de España, según determina el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria; por haberse producido su devengo antes de 1980.

SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.—CAMBIO.—LEGITIMACION PARA IMPUGNAR LIQUIDACIONES (SENTENCIA DE 13 DE MARZO DE 1987).

Hechos.—Como consecuencia de determinadas operaciones de crédito hechas por la Caja de Ahorros de Navarra a favor de cierta entidad, ésta resultó deudora de aquélla en determinadas sumas. Para enjugar la deuda la entidad deudora ofreció en concepto de «dación de pago» una finca segregada de otra mayor. El exceso entre el valor del bien transmitido y la deuda se conceptuó como compraventa.

Presentada la escritura a liquidación, la Diputación Foral de Navarra practicó las correspondientes liquidaciones, algunas de las cuales fueron recurridas; planteándose, entre otras, cuestiones relativas al cambio de sujeto pasivo, legitimación para impugnar, etc., respecto de las cuales el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael Mendizábal y Allende, sienta la siguiente:

Doctrina.—Primero. En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y en el de Actos jurídicos documentados, el sujeto pasivo, en calidad de contribuyente, es en principio el adquirente de los bienes o derechos transmitidos y por tal situación queda obligado al pago del impuesto,

según los artículos 4 y 30 de la Ley de 21 de junio de 1980, reguladora de esta figura tributaria, coincidentes con los 8 y 41 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980. Ambas normas, a su vez, reflejan el concepto diseñado en el artículo 31 de la Ley General Tributaria. Ahora bien, nuestro ordenamiento financiero no excluye nunca y en ocasiones contempla explícitamente (como en el arbitrio de plusvalía) la traslación voluntaria de la deuda impositiva por vía convencional, que significa una subrogación con eficacia entre los contratantes, pero no supone la novación subjetiva ni la equiparación de esta situación a la del sustituto, cuyo origen es legal y nunca obligacional (art. 32 de la misma Ley).

Tales pactos entre los obligados al pago del impuesto y cualesquiera otras personas, al margen de la relación jurídica tributaria, pactos lícitos dentro del ámbito de la autonomía de la voluntad y, por ello válidos, carecen, sin embargo, de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la Ley general, que lo prohíbe en su artículo 36, como también la específica de este gravamen, cuyo artículo 4.º (y el 8.º del Texto Refundido) fija el obligado al pago, «cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario». Nunca perderá su condición de contribuyente, pues es quien legalmente deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas (art. 32, 1, Ley General Tributaria), porque se trata de una típica cuestión de orden público, no abandonada al criterio subjetivo o a la conveniencia de los particulares o de la misma Administración, sujeta en su actuación al principio de legalidad (arts. 9 y 103 de la Constitución). Así lo ha reconocido esta Sala en la Sentencia de 23 de junio de 1986.

Segundo. Esta conclusión, obvia por lo demás, no es transportable al plano procesal para negar la legitimación para impugnar las liquidaciones a quien ha asumido contractualmente la obligación de pagar la deuda tributaria, aun cuando sólo fuere en una parte. Conviene recordar que el concepto de legitimación, como presupuesto inexcusable del proceso, implica una relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), de tal forma que su anulación produce automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto, según se explica en Sentencia de 18 de diciembre de 1974.

El soporte de la configuración expuesta es el «interés», que ha de ser protegible jurídicamente, «legítimo», según el artículo 24 de la Constitución, sin que haya de ser, en cambio, «directo», como se calificaba en el artículo 28, I, a), de la Ley reguladora de esta Jurisdicción. En tal supuesto se encuentra la Caja de Ahorros de Navarra, pues mediante un pacto permitido legalmente, lícito y válido, según más arriba se anticipó, había asumido la obligación de pagar la mitad de los impuestos a cargo de la sociedad anónima «contribuyente». Esta subrogación voluntaria y parcial en la deuda tributaria le dota por sí misma de un interés suficiente para impugnar las liquidaciones correspondientes. El eventual éxito conlleva una reducción de la cantidad a pagar, efecto beneficioso más que razonable para justificar la actuación procesal con independencia de su posición tributaria.

C. M. A.