

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SOCIEDADES. AUMENTO DE CAPITAL. REGULARIZACION DE BALANCES (SENTENCIA DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1986).

Hechos.—La sociedad apelante pretende que se declare exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales el aumento de capital de 24.880.000 pesetas formalizado en escritura pública de 25 de febrero de 1977, en ejecución de acuerdo adoptado en junta celebrada el 15 anterior, hecho que produjo una liquidación por el concepto tributario indicado, por importe de 1.089.749 pesetas, exención basada en estimar que el referido aumento de capital era una operación realizada con anterioridad al 17 de noviembre de 1977 y no estaba contabilizada por la sociedad, que se acogió después a la regularización tributaria mediante solicitud de 5 de abril de 1978, por lo que, según el apelante, deben aplicársele los beneficios tributarios previstos en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José María Ruiz-Jarabo Ferrán, declara no ser procedente la aplicación de exención al caso contemplado, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. Que el artículo 31 de la Ley 50/1977, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció para las empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrias cuota de beneficios—, la exención de cualquier impuesto, gravamen o responsabilidad de todo orden frente a la Administración, cuando tales empresas realizaren las operaciones contables referidas en los apartados *a)*, *b)* y *c)* del precitado artículo, siempre que aquéllas se acogieren dentro del plazo iniciado con la publicación de la mencionada Ley 50/1977, de 16 de noviembre, y finalizado el 30 de junio de 1978, a la regularización voluntaria de su situación fiscal, haciendo lucir en su contabilidad, siempre que no constare en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, fijos o circulantes, y las obligaciones para terceros, incorporando la parte del coste de bienes ocultada cuando se adquirieron o, por último, cuentas del activo o pasivo irregularmente contabilizadas o inexistentes; en definitiva, lo que se pretendía con el precepto que venimos contemplando era hacer realidad fiscal bienes, derechos y obligaciones ocultos, cuyo lucimiento en el correspondiente balance regularizado es lo que exactamente determinaría la aplicación de la exención establecida en el aludido artículo 31 y desarrollada en la Orden de 14 de enero de 1978, lo

que se infiere como consecuencia de cuanto ha quedado expuesto, que sólo la eliminación de la ocultación de bienes, derechos y obligaciones, generadores de una imposición debida a la Hacienda, es lo que determina la aplicación de la exención en cuestión.

Segundo. Que por lo que al supuesto ahora enjuiciado interesa, debe señalarse que la suscripción de las nuevas acciones correspondientes al aumento de capital al que nos venimos refiriendo, se realizó a la par por los propios accionistas de la sociedad, y no con cargo a ninguna cuenta oculta, de lo que se infiere que cuando se consumó el aumento de capital en cuestión, no se afloró ni nada que estuviera relacionado con bienes o derechos representativos de activos reales, fijos o circulantes de la indicada sociedad que, insistimos, estuvieran ocultos o irregularmente contabilizados, circunstancia que, repetimos, no concurría en la sociedad apelante cuando se formalizó la escritura pública que determinó la liquidación tributaria ahora combatida, y a ello no es obstáculo que, como se alega por la apelante, el acuerdo social de aumento de capital y lo aportado al efecto por los socios para suscribir las nuevas acciones no figurara contabilizado en el correspondiente balance el 14 de noviembre de 1977, por cuanto dicha alegación no es determinante de que la operación de aumento de capital estuviera entonces oculta, toda vez que, como se destaca en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto de impugnación en este proceso, tratándose de un acto fiscalmente gravable y contabilizable en el corriente balance, acaecido en febrero de 1977, su verdadero y obligado reflejo contable había de tener lugar en el balance correspondiente al cierre del ejercicio, lo que sería el 31 de diciembre de 1977, y así se hizo en el presentado en la Delegación de Hacienda para la presunta regularización contable, y en el que se reflejó tanto el aumento de capital, como la adquisición de un inmueble, y de este documento básico de la contabilidad cerrada en cada ejercicio, se deduce que no ha existido ninguna ocultación de la sociedad apelante, que reflejó cuando era obligatorio en su contabilidad, la operación de aumento de capital, lo que acaeció, insistimos, en el balance correspondiente al ejercicio en que la operación se realizó, con lo que, hasta el 31 de diciembre de 1977, no se podía aducir que el aumento de capital estaba oculto; aumento de capital que se reflejó en el Libro de Actas de la sociedad, lo que ya desde entonces hacía desaparecer cualquier ocultación de la aludida operación, pues tales libros sirven de elementos de investigación fiscal, conforme se determina en el artículo 110 de la Ley General Tributaria.

Tercero. Que la contabilización del aumento de capital social, dentro del ejercicio en que tal hecho debía tener obligada constancia contable entre los ingresos y gastos que sirven para determinar la base del Impuesto de Sociedades, conduce a estimar que no era aplicable en el presente supuesto la exención pretendida por la sociedad apelante, al no concurrir en dicha operación los requisitos señalados en el artículo 31 de la Ley 50/1977, ya que cuando entró en vigor dicha Ley, si bien no lucía todavía en su contabilidad el referido aumento de capital, ello no era todavía obligado, puesto que hasta 31 de diciembre de 1977 tenía plazo para reflejarlo en su balance de ingresos y gastos, no siendo, además, la consiguiente aportación de capital procedente, como ya hemos dicho, de ningún fondo de la sociedad apelante que estuviera oculto, sino que se hizo en su momento con el desembolso de los socios que suscribieron las nuevas accio-

nes. Tampoco se ha cumplido por la sociedad apelante la formalidad o requisito de la apertura de una cuenta de regularización, que permita su comprobación por la Administración, y a la que se alude en el artículo 7 de la Orden de 14 de enero de 1978.

C. M. A.

COOPERATIVAS.—CANCELACION DE HIPOTECA.—AL NO EXISTIR EN ELLA ADQUISICION DE DERECHOS NO PROCEDE APLICAR EXENCION POR EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (SENTENCIA DE 10 DE NOVIEMBRE DE 1986).

Hechos.—Una cooperativa adeudaba a cierta entidad bancaria una suma de dinero en concepto de préstamo con garantía hipotecaria. Pagado el préstamo, se procede a cancelar la hipoteca otorgándose la pertinente escritura pública.

Presentada en la Abogacía del Estado dicha escritura, se gira liquidación por el concepto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Contra dicha liquidación y las dos resoluciones de la Jurisdicción Económico-Administrativa, interpuso la cooperativa recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Territorial de La Coruña, la cual lo estimó, anulando la liquidación girada.

Interpuesto recurso de apelación por el representante de la Administración contra la anterior sentencia, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José Luis Martín Herrero, lo estima en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. Mediante el presente recurso de apelación, se somete a la decisión de esta Sala la interpretación del número 5 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, que declara exentos del Impuesto «los actos y contratos mediante los cuales las cooperativas protegidas lleven a cabo la adquisición de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre y cuando tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el Impuesto». La sentencia apelada ha entendido que la norma transcrita es aplicable a la cancelación de la hipoteca que gravaba la finca, equiparando, a estos efectos, la cancelación de una hipoteca a la cancelación de una condición resolutoria, negocio jurídico que esta Sala declaró exento del Impuesto en su Sentencia de 23 de octubre de 1982.

Segundo. La Sentencia de esta Sala de 23 de octubre de 1982, que declaró la exención del Impuesto de las cancelaciones de las condiciones resolutorias, precisó que la exención procedía cuando se adquiere un derecho o una parte de las facultades que lo integran y que antes no se tenían, porque al mencionar el Texto Refundido como actos exentos las adquisiciones de bienes y derechos, pero sin precisar cuáles son éstos, no puede hacerse una limitación del beneficio fiscal. Pues bien, esta adquisición de derechos que la Sala entendió aplicable a las cancelaciones de las condiciones resolutorias, no es, en cambio, aplicable a las cancelaciones de hipoteca. En ellas el bien o derecho ya se había adquirido, puesto que así como en una compraventa sometida a condición resolutoria la adquisición o la pérdida del derecho transmitido por el negocio jurídico de

compraventa dependerá del cumplimiento o incumplimiento de la condición, en cambio, la hipoteca se limita a garantizar la efectividad de un crédito, del cual es un derecho accesorio —artículos 1.528 y 1.857 del Código Civil—, pero sin que ello implique no ya la transmisión del dominio del inmueble o de alguno de los derechos que lo integran desde el deudor al acreedor, sino que ni siquiera implica la transmisión de la posesión, por lo que con su cancelación no se produce la adquisición o readquisición de un bien o de un derecho que el deudor no tuviera antes de la cancelación, y sin que pueda ser argumento en contra que en virtud de la hipoteca se transmitió al acreedor el importe del crédito garantizado con ella, que recuperará el deudor mediante la cancelación, ya que esa cancelación solamente es una puesta de manifiesto a terceros de que sobre la finca no pesa carga alguna, pero no significa que sea con el valor de la finca gravada con el que haya satisfecho el importe del crédito, que al haber sido pagado con otros bienes —dinero— del deudor, no añade a la finca gravada ningún derecho que antes no tuviera su propietario.

Tercero. Al admitir la sentencia apelada la exención para la cancelación de una hipoteca ha infringido el artículo 24 de la Ley General Tributaria, que prohíbe aplicar la analogía para extender más allá de sus límites estrictos el ámbito del hecho imponible o de las exenciones o bonificaciones tributarias, por lo que procede revocarla, lo que lleva aparejado como consecuencia la estimación del recurso de apelación interpuesto contra ella.

C. M. A.

COMPROBACION DE VALORES.—LA VALORACION DADA A UN BIEN APLICANDO LAS REGLAS ESTABLECIDAS AL EFECTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO DEBE SER ACEPTADA POR LA ADMINISTRACION (SENTENCIA DE 10 DE MARZO DE 1986).

Hechos.—La cuestión fáctica planteada estriba en determinar si es o no correcta la valoración que el contribuyente da a un bien, tomando como base su valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José María Ruiz Jarabo Ferrán, estima que sí en base a la siguiente:

Doctrina.—La sentencia apelada, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Salamanca, anuló dicha resolución, así como la liquidación en la misma confirmada, por cuanto esta última se giró por la Delegación de Hacienda de la indicada ciudad, asignando a las fincas adquiridas por el recurrente en la Primera Instancia, un valor superior al fijado por aquél en la autoliquidación presentada a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto de 30 de diciembre de 1980, valoración que, repetimos, no fue aceptada por la correspondiente Oficina Gestora, que efectuando comprobación del valor real de los bienes adquiridos por el recurrente, asignó a los mismos un valor de 511.000 pesetas, valoración esta última que no es aceptada en la sentencia combatida, con fundamento en que si el obligado al pago del Impuesto presentó su autoliquidación aplicando correctamente las normas del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio para fijar el valor de los bienes cuya transmisión es objeto

del aludido Impuesto, lo que deberá hacerse conforme a lo establecido en el artículo 6 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, reguladora de dicho Impuesto Extraordinario, tiene derecho a que la Administración tenga que aceptar el valor establecido en dicha autoliquidación, por así disponerlo el artículo 49, 1, del aludido Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, frente a cuya tesis se opone por el Letrado del Estado el derecho de la Administración tributaria a efectuar la comprobación de valores por cuantos medios autoriza la legislación, cuando estima que el valor real no es coincidente con el resultante de aplicar las normas del Impuesto Extraordinario del Patrimonio.

Por otro lado, considera también que la normativa establecida en el artículo 10, 1, del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, lo que se reproduce íntegramente en el artículo 10, 1, del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, determina con absoluta claridad que la fijación del valor real de un bien transmitido, a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto, «se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al respecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto), aclarándose en la disposición transitoria 1.ª, párrafo 2.º, del aludido Reglamento de 29 de diciembre de 1981, que las referencias que se hacen al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se entenderán hechas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, hasta tanto aquella figura impositiva entre en vigor, de lo que se infiere que cuando se haya efectuado la fijación del valor real por el obligado al pago del Impuesto, aplicando correctamente las reglas establecidas para ello en la Ley Reguladora del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio —artículo 6 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre—, resulta evidente que la Administración debe aceptar tal fijación del valor real, y por ello, cuando el artículo 49, 1, del Texto Refundido —reproducido en el artículo 61, 1, del Reglamento— establece la posibilidad de comprobación del valor real por la Administración, lo hace solamente cuando dicho valor real no se hubiere obtenido aplicando las reglas contenidas, por lo que a la transmisión de bienes se refiere en el artículo 10, es decir, *a sensu contrario*, que si se hubiera aplicado correctamente lo establecido en dicho artículo 10, y en su consecuencia, se hubiere fijado el valor real aplicando exactamente las reglas establecidas al efecto en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, no puede ya la Administración acudir a otro medio de comprobación de los establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Considerando, por último, que al haberlo así entendido la sentencia apelada, resulta evidente que en la misma no se ha sentado ninguna doctrina que pueda estimarse errónea, sino, por el contrario, se ha aplicado con corrección jurídica la normativa a que nos hemos referido en el precedente razonamiento jurídico, por todo lo cual, y al no existir el primero de los condicionantes de la prosperidad del recurso de apelación extraordinario regulado en el artículo 101 de la Ley de esta Jurisdicción, procede la desestimación del presente recurso de apelación, al faltar, insistimos, el requisito material anteriormente aludido, sin que de lo actuado en este recurso se aprecien motivos determinantes para hacer una especial declaración sobre costas.

C. M. A.