

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SOCIEDADES.—AMPLIACION DE CAPITAL EN VIRTUD DE TRANSFERENCIA CONTABLE DE LA RESERVA ESPECIAL POR PRIMAS DE EMISION DE ACCIONES (SENTENCIA DE 10 DE MAYO DE 1982).

Hechos.—La litis plantea la cuestión de si la ampliación de capital de una Sociedad Anónima en virtud de transferencia contable de la reserva especial por primas de emisión de acciones, puede ser gravada por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como defiende la Administración general, apelante, o si, por el contrario, no cabe estimar la existencia de una transmisión patrimonial por esta modalidad de ampliación de capital, al haber ya tributado al efectuar la reserva, sin que constituya nueva transmisión la referida ampliación, tesis de la sociedad apelante.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, opta por el primero de los criterios, en base a la siguiente:

Doctrina.—La cuestión fue ya resuelta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 9 de mayo de 1973, al estimar que, según el artículo 54, número 3, del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967, está sujeta al tributo el aumento del capital de las sociedades, sin que en dicha norma se realice ninguna distinción respecto al modo de efectuar el referido aumento, criterio que aplica el artículo 19, número II, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 vigente, en lo que no se oponga al Texto Refundido citado, según su disposición transitoria sexta, doctrina que debe ser mantenida, ya que la ampliación de capital implica no un simple trasvase contable en el supuesto que nos ocupa, sino una diversa eficacia jurídica de los bienes representados por el expresado aumento del capital social, con trascendencia, respecto a terceros, por la garantía que representa, y en cuanto a los propios socios, por la participación que sus acciones les aseguran en el patrimonio social, lo que en relación al tributo de litis implica la existencia de una transferencia patrimonial sujeta al impuesto, sin que se haya probado haber sido satisfecho anteriormente el impuesto por este mismo concepto, por lo que procede la estimación del recurso, sin pronunciamiento sobre las costas.

BONIFICACIONES FISCALES.—LAS BONIFICACIONES CONCEDIDAS CON UNA DETERMINADA FINALIDAD NO PUEDEN SER APLICADAS A UN HECHO TOTALMENTE DISTINTO QUE, POR SUS PROPIAS CARACTERISTICAS, TAMBIEN ESTA ACOGIDO A OTRAS BONIFICACIONES TRIBUTARIAS (SENTENCIA DE 28 DE MAYO DE 1982).

Hechos.—Cierta entidad eleva a público, mediante escritura, el acuerdo autorizando la ampliación de capital, ampliación para la que la sociedad solicitó expresamente una reducción del 50 por 100 de la base imponible, concedida por Orden del Ministerio de Hacienda de 13 de diciembre de 1973, que aprobó un expediente para la concentración de la entidad apelante con otra, finalidad por la que se le concedió la citada reducción.

Con posterioridad, por Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de noviembre de 1974, y por estimarse que diversas industrias allí relacionadas —entre las que se encontraba la apelante— habían sido declaradas como comprendidas en el sector fabricante de partes, piezas y equipos para vehículos automóviles, al amparo del Decreto de 28 de febrero de 1974, concedió determinados beneficios tributarios «por plazo de cinco años, contados a partir de la fecha de la publicación de la presente Orden», beneficios entre los que se encontraba el de reducción del 95 por 100 del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales en los términos establecidos en el número 3, artículo 66, del Texto Refundido, determinándose en el inciso final de la Orden últimamente citada que, por lo que se refiere a la entidad apelante, tales beneficios eran «para llevar a cabo la ampliación del actual centro productivo de Villalba y la creación de uno nuevo en Medina del Campo, y es precisamente esta última Orden la que la sociedad apelante pretende hacerla extensiva a la ampliación de capital al principio referida, lo que la Oficina Liquidadora no admitió, como tampoco las sucesivas instancias, ni el Tribunal Supremo, todo ello en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la base imponible en las ampliaciones de capital de las sociedades viene determinada por el valor de los bienes que para dicha ampliación deben ser aportados por los socios (art. 70-13 del Texto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales), viniendo aquéllos reflejados, salvo las específicas determinaciones establecidas en dicho precepto, en lo fijado al respecto en el correspondiente acuerdo social y documento público que recoja éste, lo que en el presente supuesto determinaría, en principio, una base imponible de 62.500.000 pesetas, cantidad a la que habrá de aplicar la reducción que como beneficio tributario le fuera concedido, en la proporción legalmente establecida, siendo el problema a decidir en este proceso, según ya adelantamos, si tal reducción es del 50 por 100 —tesis de la Administración Tributaria— o del 95 por 100 —tesis de la sociedad apelante—, cuestión que a la vista del planteamiento que de ella se ha hecho en el considerando precedente, debe determinar una declaración confirmatoria de la liquidación impugnada, toda vez que la sociedad apelante ha seguido dos vías distintas, al ser también diferentes las finalidades por aquélla seguidas en los dos expedientes, ya que en uno se solicitó la obtención de los beneficios fiscales correspondientes a la concentración de empresas, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2910/1971, de 25 de noviembre, lo que determinó la adopción por el Minis-

terio de Hacienda de la Orden de 13 de diciembre de 1973, que autorizó la concentración de Made y Forjas Madrileñas, S. A., con disolución de la segunda y adjudicación de su patrimonio a la primera, y en virtud de ello se realizó la ampliación de capital, cuya correcta liquidación se hizo conforme al beneficio tributario allí concedido —reducción del 50 por 100 de la base imponible—, mientras que en el otro expediente, la obtención de un beneficio fiscal más amplio estaba referida a unos hechos totalmente distintos y amparados en una normativa diferente —el Decreto 677/1974, de 28 de febrero, sobre declaración de interés preferente de industrias fabricantes de partes, piezas y equipos para vehículos automóviles, en cuyo sector para fabricación había sido incluido Made por Orden del Ministerio de Industria de 28 de octubre de 1974, con la obtención de beneficios fiscales para llevar a cabo la ampliación de su centro productivo de Villalba (Madrid) y creación de uno nuevo en Medina del Campo, es decir, que lo pretendido en este último supuesto era acogerse a determinados beneficios fiscales concedidos a un concreto sector de fabricación para desarrollar un plan de expansión industrial, que suponía una inversión de 931 millones de pesetas: 231 en Villalba y 700 en Medina del Campo.

Considerando que de lo precedentemente expuesto resulta evidente la imposibilidad de aplicar unas bonificaciones fiscales, concedidas con una determinada finalidad a otro hecho totalmente distinto que, por sus propias características, también está acogido a unas bonificaciones tributarias, todo ello cuando, a mayor abundamiento, lo indebidamente pretendido por la apelante supondría aplicar una disposición con efectos retroactivos, en contra de lo dispuesto al efecto en el artículo 20 de la Ley General Tributaria, y en contra asimismo de lo expresamente establecido en aquella, en cuanto que disponía que los beneficios tributarios allí fijados se concederían a partir de la fecha de publicación de la misma, la cual fue notoriamente posterior a la presentación en la Oficina Liquidadora correspondiente del documento cuya liquidación ha motivado estas actuaciones.

ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.—AGRUPACION DE FINCAS HACIENDOSE CONSTAR HABER CONSTRUIDO, RESPECTO A ALGUNAS DE ELLAS, DETERMINADAS EDIFICACIONES.—PROCEDENCIA DEL IMPUESTO, TANTO POR AGRUPACION COMO POR EL CONCEPTO DE OBRA NUEVA (SENTENCIA DE 14 DE JUNIO DE 1982).

Hechos.—Se presenta a liquidación escritura pública, otorgada el 24 de mayo de 1973, sobre agrupación de fincas, que en la parte expositiva advierte, respecto a algunas de las fincas agrupadas, que la sociedad propietaria ha construido a sus expensas, con materiales propios, bajo la oportuna dirección y sin que adeude cantidad alguna, determinadas edificaciones, descritas detalladamente en sus particularidades constructivas, y la representación de la propietaria dice otorgar expresamente, que procede a agrupar la totalidad de los terrenos y edificios conforme quedan descritos en la parte expositiva de la escritura, formando con todas ellas una sola, nueva e independiente finca, de la que el compareciente solicita la inscripción registral, y con base en el otorgamiento de tal escritura, la Oficina Liquidadora formula expediente de comprobación de valores complementario y adicional de otro anterior, en el que se atribuye al acto jurídico de obra

nueva un valor integrado, entre otros sumandos, por el referido expresamente a maquinaria industrial instalada en los edificios de nueva construcción, e independientemente se atribuye al concepto agrupación de fincas otro valor comprobado, del que forma parte el referido a maquinaria industrial instalada en edificios distintos a los antes referidos.

Doctrina.—El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José María Ruiz Jarabo Ferrán, resuelve la cuestión planteada en base a los siguientes:

Considerando que respecto al referido expediente de comprobación de valores se planteó y continúa planteada la cuestión sobre la procedencia de calificar la existencia de declaración de obra nueva, que la Oficina Liquidadora estimó procedente mediante acto administrativo, confirmado a este efecto en vía económico-administrativa y por la sentencia apelada, pero que impugna la sociedad apelante, alegando que en la escritura solamente se otorga una agrupación de fincas y no se hace ninguna declaración sobre obra nueva; contra lo que se advierte que en la parte expositiva de la escritura se describen detalladamente los edificios no inscritos en el Registro de la Propiedad, tras de lo que el compareciente dice y otorga agrupar los terrenos y edificios no conforme estaban anteriormente inscritos en el Registro de la Propiedad, sino como quedan descritos en la escritura, solicitando la inscripción como una sola finca, lo que constituye un acto unilateral y solemne, que en cuanto supone la nueva constatación documental ante Notario de la existencia de los edificios, a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad, queda sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, como acto autónomo, según ha resuelto esta Sala con reiteración en sus Sentencias de 14 de diciembre de 1972, 5 de marzo de 1973 y 20 de marzo de 1975; calificación que no puede ser impugnada eficazmente si se tiene en cuenta que en la escritura otorgada se refleja una manifestación de voluntad encaminada a dar publicidad registral a las alteraciones producidas en los bienes inscritos, llevando todo ello a la consecuencia de que procede ratificar a este efecto la sentencia apelada.

Considerando que en el expediente de comprobación impugnado se valora, como parte integrante de los edificios descritos como obra nueva, la maquinaria incorporada a los mismos, y se valora, además, la maquinaria incorporada a los otros edificios ya inscritos en el Registro de la Propiedad, estimando la sociedad apelante que el valor de dicha maquinaria no debe integrarse en la base del gravamen, dado que en la escritura se agrupan y se describen únicamente terrenos y edificios y no se hace referencia alguna a maquinaria industrial; pero frente a tales alegaciones, conforme a lo previsto en el artículo 334, número 5, del Código Civil, forman parte integrante de los bienes descritos en la escritura las máquinas destinadas por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en los edificios o heredades y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma; por lo que reuniendo las referidas características la maquinaria valorada, debe considerarse parte integrante de los inmuebles, como la sentencia apelada ha estimado ser procedente, sin que al efecto influya el hecho de que las maquinarias sean más o menos antiguas.

Considerando que este recurso de apelación formalizado contra sentencia de Sala Territorial, que rechaza de modo expreso la posibilidad de que mediante acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, recaído

en recurso de alzada deducido por el reclamante, se agrave la situación de éste declarada en el acuerdo del Tribunal Provincial, tesis impugnada por el representante de la Administración en su calidad de apelante en vía jurisdiccional, obliga a esta Sala a dilucidar esta cuestión de la admisibilidad de la conocida como *reformatio in peius*, que, antes al contrario, ha motivado polémicas doctrinales e incluso decisiones jurisprudenciales antagónicas, panorama que en ambos aspectos fue ya afrontado por esta Sala en su Sentencia de 30 de diciembre de 1975, estudiosa del tema, e inclinada a una respuesta negativa, consignando una serie de razonamientos que —al igual que su pronunciamiento— hoy se comparten, y sobre los cuales resulta difícil sobreañadir mayores precisiones, puesto que allí se puso de relieve cómo la tesis positiva se apoya en la salvaguardia del principio de legalidad de la Administración, mejor apreciado por un órgano superior, y, por tanto, más cualificado para hacerlo, mientras que la negativa se basa en la garantía del particular frente a aquélla, solución ésta a la que ha llegado la más reciente jurisprudencia de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de la que son muestras las múltiples sentencias que en aquel fallo se citan, doctrina jurisprudencial que repudia la *reformatio in peius* mientras no exista una norma legal que la autorice de modo expreso, o se trate de recursos deducidos en sentido opuesto por terceros, por lo que las facultades de la Administración para volver sobre sus propios actos por vía de recurso sólo deben darse en la medida en que con ello se beneficie al particular interesado, destacando también que la «causa» misma del recurso (ciertamente no se recurre para preservar la legalidad abstracta del acto, sino para evitar un perjuicio a la persona o al patrimonio del recurrente), que tiene como motivaciones teóricas los principios sustantivos de la seguridad jurídica y de los actos propios declarativos de derechos, y el principio procesal de la congruencia, en cuanto que en el recurso las potestades revocatorias de la Administración se encuentran limitadas al ámbito estricto de las pretensiones del recurrente, y como motivaciones de índole práctica, la necesidad de sustraer a la Administración un instrumento coactivo que podría producir en la realidad el desuso del mismo ejercicio del derecho a recurrir, por el inevitable temor de que una debatida situación pudiera empeorarse.

Considerando que lo expuesto puede bastar para que, en el caso que se resuelve, el signo de la sentencia debe ser desestimatorio del recurso de apelación, pudiendo solamente insistir en lo ya razonado, o ampliar alguna argumentación, como puede acaecer si se destaca la insuficiente apoyatura legal que a la solución positiva presta la invocación del artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo, o del que podemos llamar «correspondiente» de la normativa sobre reclamaciones económico-administrativas, que imponen a la Administración que al resolver los recursos decidan cuantas gestiones plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, previa audiencia de los mismos en este segundo caso, puesto que parece cierto que sin forzar en lo más mínimo tales preceptos, a la hora de su interpretación y aplicación cabe entender que se mueven en campos por completo separados e independientes ambas cuestiones o temas, esto es, que nada tiene que ver la posibilidad o no de agravar una resolución mediante sólo el impulso del agraviado, con la permisibilidad, o si se quiere, necesidad de que el órgano decisor del recurso afronte cuestiones hasta aquel instante silenciadas, porque tan sólo mediante unos

criterios interpretativos de índole extensiva o ampliatoria puede alcanzarse la solución positiva, y no parece prudente, y ni siquiera lícito, usar de esos modos cuando los preceptos examinados poseen de por sí un contenido y conducen a una finalidad por demás lógica y explicable, y, lo que es más importante, suficiente.

Considerando que cabe también decir que aun reconociendo que son cosas diversas el procedimiento administrativo y el jurisdiccional, y que los principios rectores de éste no siempre se pueden trasladar *mutatis mutandi* a aquél, en el punto concreto examinado, la normativa contenciosa contenida básicamente en el artículo 43 de la Ley Jurisdiccional, se compagina perfectamente con parejos preceptos del ordenamiento administrativo —y económico-administrativo—, por lo que aquello que tiene carácter de dogma en lo jurisdiccional puede ser admitido en el orden antecedente, sin que venga a pugnar o chocar con principio legal alguno rector de este último, ni a perturbar en lo más mínimo su utilización o ejercicio, mayormente cuanto que, como es bien sabido, lo que modernamente priva es el reconocimiento en favor del administrado de derechos garantizados adecuadamente frente al actuar de la Administración, entre los que ha de primar el de la seguridad jurídica y el de no desbordamiento del ámbito o alcance de los recursos de cualquier clase, todo ello sin menoscabo ni mengua de las posibilidades de que sigue dotada o se ha previsto a la Administración, de entre las que cabe recordar la rectificación de errores, el instituto de la lesividad o incluso la anulación o nulidad de sus propios actos, por propio y exclusivo impulso del ente u órgano administrativo.

Considerando que en el presente caso, el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, resolutorio del recurso de alzada formalizado por el contribuyente por el Impuesto General sobre Actos Jurídicos Documentados, dispuso que la base liquidable, cifrada por el Tribunal Provincial en 132.436.958 pesetas, se incrementará hasta la cifra de 152.856.958 pesetas, pronunciamiento que comporta la conculcación del principio repetidamente aludido, prohibitivo de la agravación de la situación del recurrente, por lo que, y en atención a los razonamientos que anteceden, conduce a la desestimación del presente recurso.

C. M. A.