

4.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SUSPENSION DEL ACTO ADMINISTRATIVO. NO PUEDE ALEGARSE QUE CARECE DE VIABILIDAD LA SUSPENSION CUANDO ACORDADA ESTA SE IMPONE AL SOLICITANTE LA OBLIGACION DE CONSTITUIR GARANTIA SUFICIENTE PARA CUBRIR EL PRINCIPAL DE LA OBLIGACION MAS LOS INTERESES LEGALES POR CUALQUIERA DE LOS MEDIOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 83 DEL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO (SENTENCIA DE 29 DE FEBRERO DE 1980).

Hechos.—Con fecha 16 de marzo de 1976 se presentó en la Delegación de Hacienda de Murcia relación de bienes como consecuencia del fallecimiento del esposo de la recurrente, practicándose las respectivas liquidaciones. Por escrito de 16 de junio siguiente se interpuso por la Sra. ... reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Murcia contra las meritadas liquidaciones, solicitándose la suspensión del acto administrativo al amparo del artículo 83 del Reglamento de Procedimiento. El Tribunal, por resolución de 29 de noviembre de 1976, acordó conceder la suspensión solicitada con la obligación por parte de la reclamante de constituir garantía suficiente para cubrir el principal de la liquidación más los intereses legales, en plazo de diez días, por cualquiera de los medios previstos en el artículo 83 del Reglamento citado. Contra dicha resolución acordando la suspensión, se planteó por la interesada recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, fundado, por una parte, en que el acuerdo de suspensión no había sido notificado en la forma que al efecto exige el artículo 84 del citado Reglamento, al no contener la expresión de si el acto notificado era o no definitivo en vía contencioso-administrativa, y en su caso, de los recursos procedentes, órgano ante el que habría de interponerse y plazo para ello; y de otra, porque tal suspensión carecía de viabilidad para la recurrente al no precisarse el porcentaje de intereses ni tiempo por el que habían de calcularse los mismos, lo que hace imposible el cumplimiento de lo acordado por el Tribunal. El Tribunal Central dictó resolución acordando desestimar el recurso y declarando correcta y ajustada a derecho la resolución impugnada.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Albacete, se dictó sentencia igualmente desestimatoria.

Finalmente interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Diego Espín Cánovas, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la parte apelante impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial al no haber determinado la tasa y el tiempo por los que han de calcularse los intereses que junto con el principal han de garantizarse durante la suspensión del acto administrativo alegando que los órganos administrativos no realizan esa determinación, por lo que al no existir normas de rango legal que determinen el tipo básico de interés del Banco de España a que alude la Resolución del Tribunal Central, no puede incumbir al interesado la investigación correspondiente.

Considerando que la normativa legal que fija los elementos de la deuda tributaria lo constituye fundamentalmente la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, cuyo artículo 58, número 2, indica que en su caso, también formarán parte de la deuda tributaria el interés de demora, recargos y sanciones, especificando bajo la letra *b*), según la redacción del Decreto-ley número 6, de 27 de noviembre de 1974, artículo 15, 1, que el interés de demora será «el básico del Banco de España al tiempo de practicarse la liquidación»; y el mismo artículo citado del Decreto-ley en su apartado 3 ordena que el tipo de interés a que se refiere la norma antes transcrita se aplicará, entre otros supuestos, a los aplazamientos, suspensiones de ingresos y prórrogas que se concedan con posterioridad al presente Decreto-ley (letra *a*), por lo que es claro que el interés legal de demora, a los efectos tributarios, no es el interés legal de las obligaciones civiles que fija el Código civil en su artículo 1.108, reducido más tarde por Leyes posteriores, la última de 7 de octubre de 1939, siendo el interés básico del Banco de España vigente al tiempo de practicarse la liquidación de la deuda tributaria, y como la normativa que acaba de reseñarse por su rango legal tributario ha de prevalecer sobre cualquier otra expresión contenida en el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo en su artículo 83, hay que concluir que la garantía a que se subordina la suspensión solicitada pudo prestarse a las expresadas normas, cuyo conocimiento se supone al ser publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*, razón que inspira la máxima tradicional de no excusar su ignorancia que recoge nuestro Código civil en su artículo 6, I, como tantos otros cuerpos legales análogos en otros países.

Considerando que la alegación referente a la no constancia del tiempo durante el cual habrán de satisfacerse los intereses moratorios debidos, tampoco puede acogerse, ya que el propio artículo 83 del Reglamento citado, que invoca la recurrente al solicitar la suspensión, alude a la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, por lo que es dicho tiempo al que hay que referir la caución, siendo de observar que tanto este extremo temporal como el de la cuantía exacta del interés moratorio exigible conforme a las normas de rango legal vigentes ya mencionadas, quedan fácilmente cubiertas por el aval bancario de forma genérica, como por otra parte es usual, obteniéndose al final la suma líquida dependiente del factor tiempo de duración del procedimiento y del interés básico aplicable según el que resulte vigente en cada período temporal, razones que impiden recoger este otro motivo impugnatorio,

siendo obvio que los defectos que se alegan al no haber existido impiden acoger la tesis del recurrente, debiendo desestimarse su pretensión, sin declaración alguna sobre las costas.

CONSTITUCION DE SOCIEDAD. LAS TRANSFERENCIAS DINERARIAS EQUIVALENTES A LA SOBREVALORACION DE LAS APORTACIONES «IN NATURA» ESTAN SUJETAS AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES, CONCEPTO DE SOCIEDADES (SENTENCIA DE 1 DE MARZO DE 1980).

Hechos.—La cuestión litigiosa ahora planteada consiste en decidir si está o no sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales el ingreso efectivo en metálico en el patrimonio social por los accionistas de una sociedad anónima, en virtud de acuerdo social, para restablecer el equilibrio entre el capital nominal de la sociedad y su patrimonio efectivo, disminuido por la sobrevaloración de las aportaciones no dinerarias, realizadas por los socios, al constituirse la sociedad, como contravalor de las acciones suscritas.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Enrique Amat Casado, resuelve la cuestión afirmativamente, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la ejecución del referido acuerdo social, al transferir los accionistas la cantidad de dinero en metálico equivalente a la sobrevaloración de las aportaciones *in natura*, opera una transmisión desde el patrimonio de los socios al patrimonio social del dominio de bienes muebles, representados por el dinero, transmisión cuya causa onerosa se evidencia por la finalidad de evitar una reducción del capital social, más o menos directa, conforme a lo previsto en el artículo 32 de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, según el cual «si la revisión demuestra que el valor de los bienes aportados es inferior a la cifra, oficialmente asignada, a las aportaciones; el socio podrá ‘optar’—véase cómo es voluntaria la elección del camino que conduce al establecimiento del equilibrio del capital nominal de la sociedad y su patrimonio efectivo—: 1) entre que anulen las acciones equivalentes a la diferencia, 2) separarse de la sociedad y 3) completar en dinero la diferencia. En los dos primeros casos la sociedad ‘reducirá’ su capital, en la medida correspondiente, si en el plazo de un mes no fuesen suscritas a metálico las acciones».

Considerando que esta transmisión patrimonial está incardinada en el artículo 54, 1, del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones de 6 de abril de 1967, a la que sería de aplicación el número 2 de la tarifa del impuesto, de no estar comprendida en la transmisión más específicamente en otro número de la misma tarifa, como así lo dispone expresamente el artículo 19, núm. 14, del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, de aplicación según la disposición transitoria sexta del texto refundido vigente del impuesto mencionado, al considerar todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones, como «constitución de sociedad», lo que obliga a aplicar la tarifa sexta del impuesto, como ha hecho la Administración.

Considerando que frente a tales razonamientos no cabe aducir que ya, al constituirse la sociedad, se giró una liquidación sobre la base de 40.000.000 de pesetas, y que de considerarse sujetos los nuevos actos de aportación a la sociedad, se produce una duplicidad fiscal, porque ha de tenerse en cuenta que se han producido dos actos jurídicos distintos: al constituirse la sociedad se grava el acto de constitución, devengándose el impuesto por razón de las transmisiones patrimoniales realizadas por los socios a título de aportación, y se valoran tales aportaciones en atención al valor declarado por los propios interesados; y posteriormente, al realizarse actos en metálico de aportación, para adecuar el valor mercantil de la aportación en especie a su valor real, deshaciendo todo error en beneficio de los acreedores de la sociedad y de los futuros accionistas, se produce un nuevo hecho tributario que da lugar a un nuevo devengo, valorándose en tal caso la aportación en metálico, a efectos fiscales, en su nominal, sin que esta aportación pueda considerarse superpuesta o coincidente con la aportación inicial, ya que si aparenta una dualidad fiscal —como certeramente se expresa por el representante de la Administración— es por el hecho de que el contribuyente, al realizar la aportación inicial, atribuyó a ésta un valor superior al real, cuyo superior valor declarado constituye, por imperativo legal, base obligada para la liquidación del impuesto.

EXPROPIACION FORZOSA. PAGO DEL JUSTIPRECIO POR PERMUTA CON OTRAS PARCELAS DEL BENEFICIARIO. EXENCIONES. LEGITIMACION PARA INTERPONER RECLAMACIONES EN ESTOS CASOS (SENTENCIA DE 24 DE MARZO DE 1980).

Hechos.—Mediante escritura pública el Ayuntamiento de Valencia y ciertos señores formalizaron acuerdo de permuta de varias parcelas, propiedad de los otorgantes, conviniéndose por las partes que todos los gastos e impuestos derivados de la formalización del citado acuerdo serían de cuenta del citado Ayuntamiento.

Presentada la escritura en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Valencia, se giraron liquidaciones a cargo de los particulares reclamantes. Contra dichas liquidaciones tanto el Ayuntamiento como los particulares a cuyo cargo se giraron interpusieron reclamación económico-administrativa, haciendo uso el Ayuntamiento de la legitimación inherente, según la Corporación Municipal reclamante, a su condición de perjudicado por dichas liquidaciones.

Dicho Tribunal desestima las reclamaciones planteadas, por un lado, porque no deben estimarse de aplicación las exenciones de los apartados 33 y 38, núm. 5, artículo 65, del Texto Refundido del Impuesto; y por otro, en cuanto al Ayuntamiento concierne, por estimar que no está legitimado para impugnar las liquidaciones objeto de reclamación.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Central por el Ayuntamiento de Valencia, se desestima por estimar también falta de legitimación en el recurrente.

Interpuesto el contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Valencia, se dicta sentencia estimando los

recursos interpuestos por el Ayuntamiento contra las resoluciones dictadas por los Tribunales Provincial y Central.

Finalmente interpuesto recurso de apelación por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración Pública, y siendo ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Diego Espín Cánovas, se **desestima**, aceptando los fundamentos de la sentencia apelada, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que el Abogado del Estado alega contra la sentencia la falta de legitimación del Ayuntamiento para interponer reclamación económico-administrativa por falta de interés personal y directo al no estar obligado a satisfacer la liquidación impugnada de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos, más que en virtud de pacto con el sujeto pasivo, que a su juicio son los adquirentes de las parcelas transmitidas por el Ayuntamiento, pero antes de decidir sobre la falta de legitimación alegada, es preciso analizar el acto sujeto al impuesto liquidado, que no es una permuta, como se sostiene por la Administración Tributaria, sino una expropiación que a tenor de lo dispuesto en el artículo 100 de la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956, el pago del justiprecio en las expropiaciones podrá verificarse en efectivo o, de acuerdo con el expropiado por permuta con otras parcelas del beneficiario de la expropiación y dada la naturaleza expropiatoria de la adjudicación de parcelas consignada en la escritura pública liquidada, resulta aplicable el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, que declara exento el pago del justiprecio de toda clase de impuestos, por lo que al asumir el Ayuntamiento la obligación de pago del justiprecio, en parcelas, tiene la obligación de que la adjudicación de las mismas no resulte gravada con ningún impuesto, motivando tal obligación un interés directo y personal derivado de la especial naturaleza del acto expropiatorio.

Considerando que a lo expuesto no se oponen los artículos 167, letra *d*), de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y 35-2, letra *d*), del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959, al declarar que no están legitimados para tales reclamaciones los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, aunque se consigne una estipulación de este género en la escritura de litis, sino de la obligación legal de entregar las parcelas adjudicadas en pago de expropiaciones, libres de impuestos, por lo que es preciso reconocer al Ayuntamiento legitimación en las referidas reclamaciones, al tener un interés personal y directo a tenor del artículo 166, *b*), de la citada Ley General Tributaria y 35-I, *a*), del citado Reglamento, criterio ya mantenido por esta Sala en su sentencia de 28 de mayo de 1979, dictada en recurso de apelación extraordinario.

Considerando que la exención solicitada en su día por el Ayuntamiento está reconocida en los artículos 65, núm. 33, y 101, 1, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, cuestión que dada la naturaleza expropiatoria del acto realizado por dicha Corporación Municipal, es independiente de la forma de realizar el pago del justiprecio, conforme a lo permitido por el artículo 100 ya citado de la Ley de Régimen del Suelo, por lo que es clara la procedencia de la exención.

C. M. A.