

3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SOCIEDADES.—BONIFICACIONES.—LA REDUCCION DEL 50 POR 100 DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO, PREVISTA EN EL ARTICULO 66, I, C, b), DEL TEXTO REFUNDIDO, PARA LA MODIFICACION DE SOCIEDAD ANONIMA, CUANDO PRODUZCA ALTERACION SUSTANCIAL DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL TENEDOR DE LAS ACCIONES O DE LAS ENTIDADES EMISORAS, NO ES DE APLICAR A LA MODIFICACION ESTATUTARIA, EN VIRTUD DE LA CUAL UNA SOCIEDAD CONSTITUIDA POR TIEMPO DETERMINADO PASA A SER SOCIEDAD DE DURACION INDEFINIDA (SENTENCIA DE 14 DE MAYO DE 1975).

Hechos.—Girada por la Administración una liquidación por el concepto de transmisiones patrimoniales, como consecuencia del acto de modificación de los estatutos de una Sociedad Anónima, en virtud del cual de sociedad por tiempo determinado se convertía en sociedad de duración indefinida, se interpone por la entidad interesada recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo, que, lo mismo que el de alzada ante el Tribunal Central, fue desestimado.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala 3.ª del Tribunal Supremo y remitidas las actuaciones a la Audiencia Territorial de Barcelona, ésta dicta sentencia desestimatoria, no entendiendo aplicable, en este supuesto, la bonificación del 50 por 100 en la base imponible que el artículo 66, I, C, b), del Texto Refundido establece, toda vez que no puede involucrarse la modificación en la prórroga para llegar a entender que ésta sea una forma de modificación, o que autorice a concluir que la prórroga la implique porque produzca alteración sustancial de derechos y acciones del tenedor de las acciones o de la entidad emisora, porque de ser así el Texto Refundido no las separaría, en todo caso, como conceptos diferenciados en diversos preceptos.

Interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor Amat Casado, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que el argumento esgrimido por la sociedad apelante en favor de su tesis para aplicar la bonificación de referencia radica en que, a su juicio, la modificación del artículo 3.º de los estatutos sociales—en el sentido de hacer pasar a la sociedad de una vida limitada a una vida indefinida—aleja de los socios el primero de sus derechos fundamentales (el de participar en el reparto de las ganancias y en el

patrimonio resultante de la liquidación, consagrado en el art. 39 de la Ley de Sociedades Anónimas), con la consiguiente «alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de la entidad emisora», no puede ser acogido en el presente caso por las siguientes razones: en primer lugar, porque la palabra «prórroga», citada siempre junto a la de «modificación» en el Texto Refundido del Impuesto de 6 le abril de 1967—sujeción al impuesto, reducción del 40 por 100, sujetos pasivos y responsables solidarios—, brilla, en cambio, por su ausencia en el artículo 66, I, C, b), como prueba elocuente de que no se quiere extender a las «prórrogas» la bonificación del 50 por 100, que en el presente pleito se contempla, y, en *segundo lugar*, porque si para contrarrestar este silencio se adujera—cual ahora se aduce—que, en definitiva, «la prórroga» que da lugar al paso a una vida indefinida de la Sociedad Anónima, no es más que una forma de esa «modificación», generadora de alteraciones sustanciales, a que el precepto expresado se refiere, tal afirmación radicalmente quedaría sin valor con sólo tener en cuenta que la más correcta y segura interpretación del artículo 66, I, C, b), del Texto Refundido, se halla en el artículo 147, 2, b), de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, que al dejar bien sentado que la «modificación» a que el mismo se contrae es precisamente la que se produce en virtud de la «conversión de las acciones circulantes» que entrañen alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor o de las entidades emisoras, viene a fijar, de espaldas a toda prórroga—de una vez por todas y con interpretación auténtica—, la verdadera naturaleza y alcance de la frase «modificación de Sociedades Anónimas» contenida en la norma que se discute.

Considerando que si a este criterio sistemático se suma una razón histórica: la de que «la modificación» de sociedades, por alteración sustancial de los derechos y obligaciones expresados, no se hallaba sujeta al Impuesto de Derechos Reales en la legislación anterior, mientras que la prórroga, tantas veces aludida, sí estaba gravada con dicho Impuesto, por el del Timbre y, sin duda también, por el de Emisión de Valores Mobiliarios, como incluida en el artículo 4.º, apartado a), de su Ley reguladora de 13 de marzo de 1943—la propia sociedad accionante lo reconoce así, con cita de resoluciones en tal sentido—, fácilmente se comprende que, incluso haciendo abstracción de todo lo demás que queda dicho, y aunque sólo sea por una razón de mantenimiento de los tipos de los impuestos precedentes refundidos hoy en el 2,70 por 100 (actualmente 3 por 100), no tiene por qué gozar este último título—el título prórroga—de la reducción del 50 por 100 controvertido aquí, sin que ello signifique un cambio injustificado de criterio, porque entre el *status* creado por la Ley de 13 de marzo de 1943 y el *status* actual se alza algo fundamental que todo lo conmueve, el referido artículo 147, 2, b), de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, del que emerge con nuevos contornos el recto sentido tributario de la palabra «modificación», que en el artículo 66, I, C, b), se encuadra y que constituye el centro de gravedad del tema suscitado en el presente recurso, como certeramente se expresa en la resolución combatida del Tribunal Económico-Administrativo Central.

PLAZOS DE RECURSO.—COMPUTO.—PARA QUE SE PUEDA CONSIDERAR INTERPUESTO EL RECURSO EL DIA DE LA PRESENTACION DEL ESCRITO CORRESPONDIENTE EN LA OFICINA DE CORREOS, Y NO EL DIA EN QUE DICHO ESCRITO HAYA TENIDO ENTRADA EN EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO, SE REQUIERE QUE LA PRESENTACION EN LA OFICINA DE CORREOS SE HAGA EN SOBRE ABIERTO, PARA SER FECHADO Y SELLADO POR EL FUNCIONARIO DE CORREOS ANTES DE SER CERTIFICADO (SENTENCIA DE 6 DE JUNIO DE 1975).

Hechos.—Contra resolución desestimatoria de recurso dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, se interpone el de alzada ante el Tribunal Central, que sin hacer pronunciamiento alguno sobre la cuestión de fondo, se desestima por extemporaneidad, criterio que igualmente sigue la Sala 1.ª de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona.

Planteado en grado de apelación ante la Sala 3.ª del Tribunal Supremo recurso contencioso-administrativo y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor Amat Casado, se desestima, siendo de destacar el primero de sus considerandos con la siguiente:

Doctrina.—Considerando que para impugnar con acierto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central—que sin pronunciamiento sobre la cuestión de fondo rechazó por extemporáneo el recurso de alzada interpuesto contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona, desestimatorio de reclamación formulada contra liquidación girada a la sociedad recurrente por el Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales—es de todo punto preciso que la referida sociedad justifique en forma fehaciente su alegación: consistente en que el recurso de alzada de mención se interpuso el 5 de marzo de 1973, y no el 8 del mismo mes y año, al ser presentado en aquella fecha en la Oficina Central de Correos de Barcelona, con destino al Tribunal Económico-Administrativo de dicha capital para su consecuente elevación al Tribunal Económico-Administrativo Central; pero como esta alegación no ha tenido la menor confirmación en este pleito, y esto no sólo por haberse extraviado el recibo del certificado, como también se aduce por la empresa recurrente, sino porque, aun en el caso contrario, ninguna eficacia se le podría reconocer en justicia a la luz de los artículos 68, 3.º, de la Ley de Procedimiento Administrativo y 76, f), del Reglamento de 26 de noviembre de 1959, que condiciona los efectos de estas presentaciones de escritos en las Oficinas de Correos a que «se hagan en sobre abierto para ser fechados y sellados» por el funcionario de Correos antes de ser certificados, requisitos que no se han cumplido en el presente caso, como claramente se observa en el escrito de interposición del recurso de alzada, que encabeza el expediente del Tribunal Económico-Administrativo Central; obligado es reconocer que debe confirmarse el certero pronunciamiento de la sentencia apelada sobre extemporaneidad del recurso referido, ya que desde el día 17 de febrero de 1973, siguiente al de la notificación perfecta de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona, de que se hace mérito hasta el 8 de marzo de 1973, en que tuvo entrada en dicho Tribunal el escrito de interposición referido, transcurrió con exceso el plazo de quince días, a que se contrae el artículo 129 del expresado Reglamento Económico-Administrativo de 26 de noviembre de 1959, sin que sea de apreciar temeridad ni mala fe al efecto de una especial imposición de las costas procesales de esta segunda instancia.

VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL.—TRANSMISION POR HERENCIA. EXENCIONES.—EL HECHO DE REALIZARSE LA PRIMERA TRANSMISION DESPUES DE DEROGADAS LAS NORMAS TRIBUTARIAS GENERADORAS DE LA EXENCION IMPIDE, FATALMENTE, QUE LOS DERECHOS GESTADOS EN DISPOSICIONES ANTERIORES NAZCAN CON PLENITUD, POR LO QUE, LOGICAMENTE, LA CONSOLIDACION DE LOS MISMOS ADOLECE DE UN IMPEDIMENTO INSOSLAYABLE: LA CONDITIO JURIS, QUE A TODAS LUCES REPRESENTA LA PRIMERA TRANSMISION (SENTENCIA DE 2 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—La cuestión o problema que en este supuesto se plantea consiste en determinar si la transmisión a título de herencia de viviendas cuya construcción fue definitivamente calificada el 10 de agosto de 1966 de viviendas de renta limitada, y cuya herencia se causó el 10 de noviembre de 1970, se halla o no exenta del Impuesto sobre las Sucesiones.

El Tribunal Supremo al conocer del recurso planteado declara no estar exenta dicha transmisión, desestimando el recurso en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que aunque no puede negarse que con anterioridad al Decreto de 27 de mayo de 1968, el artículo 123, apartado 8, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, disponía: «Estarán exentas las adquisiciones a que se refiere—entre otros números—el número 30 del artículo 146 de la presente Ley—65, número 29, del Texto Refundido de 6 de abril de 1967—, es decir: la primera transmisión por herencia o legado de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de la calificación definitiva; también es preciso tener en cuenta, en este recurso, que el expresado Decreto de 27 de mayo de 1968 suprimió la exención de referencia, dejando sólo subsistente la concedida a las primeras transmisiones *intervivos* del dominio de las expresadas viviendas, y esto sentado, como dicho Decreto entró en vigor el mismo día de su publicación en el B. O. E., según se dispone en su artículo 4.º, y la primera transmisión *mortis causa*, por fallecimiento de doña Josefa Pedro Altaba, se produjo el 10 de noviembre de 1970, más de dos años después de la fecha en que quedó suprimida la exención anteriormente concedida a la primera transmisión *mortis causa* del dominio de las viviendas de protección oficial, es claro que la denegación del beneficio tributario que se discute es absolutamente correcta, teniendo en cuenta que la normativa fiscal aplicable, a efectos de la misma, viene determinada por la «fecha de la primera transmisión de las viviendas de protección oficial»—el 10 de noviembre de 1970 en el presente caso—y que mal puede el recurrente hablar de derechos adquiridos con anterioridad al 27 de mayo de 1968, siendo así que el fallecimiento de su hermana, por cuya virtud se le transmite el bien que se contempla, tuvo lugar con bien acusada posterioridad a ese 27 de mayo de 1968, fecha—repítese—del Decreto que suprimió la exención.

Considerando que corrobora este criterio la doctrina jurisprudencial de esta Sala contenida en las sentencias de 26 de mayo y 27 de noviembre de 1973, esta última en recurso extraordinario de apelación con fijación de doctrina legal—que fueron dictadas en pleitos de indudable analogía con el actual—, y la que sobre «derechos adquiridos» se mantiene, además, en las de 10 de abril de 1967 y 29 de mayo de 1969, a cuyo amparo «el hecho de realizarse la primera transmisión, después de derogadas las normas tributarias generadoras de la exención, impide fatalmente que los derechos gestados en disposiciones anteriores nazcan con plenitud, por lo que, lógicamente, la consolidación de los mismos adolece de un impe-

dimento insoslayable: la *conditio juris*, que, a todas luces, representa la «primera transmisión».

ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.—ESTAN SUJETOS AL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTICULO 100, I, i), DEL TEXTO REFUNDIDO, LOS DOCUMENTOS QUE REALICEN UNA FUNCION DE GIRO O SÚPLAN A LAS LETRAS DE CAMBIO (SENTENCIA DE 9 DE FEBRERO DE 1976).

Hechos.—Cierta Sociedad Anónima para el cobro a sus clientes de los saldos resultantes de los pedidos servidos a los mismos y de las cantidades recibidas a cuenta, en vez de utilizar el giro de letras de cambio emplea unos documentos que denomina cheques, pero que no lo son, con arreglo al artículo 534 del Código de Comercio, por cuanto que su finalidad esencial no es la retirada de fondos disponibles en poder del librado, sino la obtención de dinero de los clientes a quienes previamente se hizo provisión de aquéllos, mediante el envío de mercancías en cantidad igual o superior al importe de los documentos.

Girada liquidación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, en base al artículo 100, I, i), del Texto Refundido del Impuesto y entablados los oportunos recursos, todos ellos desestimados, se plantea la cuestión en el Tribunal Supremo, alegando la entidad recurrente no darse en el caso contemplado ninguna de las circunstancias del artículo 100, I, i), del Texto Refundido mencionado, porque, a su juicio, ni el documento en cuestión acredita remisión de fondos o su equivalente de un lugar a otro ni existe verdadero tomador del mismo, no conteniendo tampoco mandato u orden de pago, ya que la frase «sírvasse pagar al Banco...» es una orden de pago en el aspecto formal, pero no en sus consecuencias jurídicas.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor Gómez de Enterría y Gutiérrez, desestima el recurso en base a la doctrina que se desprende de lo siguiente:

Considerando que la Sociedad Anónima para el cobro a sus clientes de los saldos resultantes de los pedidos servidos a los mismos y de las cantidades servidas a cuenta, en vez de utilizar el giro de letras de cambio emplea unos documentos que denomina cheques, pero que no lo son, con arreglo al artículo 534 del Código de Comercio, por cuanto que su finalidad esencial no es la retirada de fondos disponibles en poder del librado, sino la obtención de dinero de los clientes a quienes previamente se hizo provisión de aquéllos, mediante el envío de mercancías en cantidad igual o superior al importe de los documentos, es decir, se trata de la sustitución de la letra de cambio por un documento de formato similar que figura al pie de cada factura, y de la que no se desprende gracias a un trepado, y análogamente a lo que sucede con la letra, en el impropriamente llamado cheque por «Solvay y Compañía» han de intervenir, por lo menos, tres personas: vendedor, comprador y un Banco, que ocupan una posición, respectivamente, coincidente con librador, librado y tomador de la letra; pero es que del escueto texto que figura impreso en el documento se desprende que las personas intervinientes pueden ser cuatro si se rellenan a la vez los dos renglones: «Sírvasse pagar al Banco...» (Banco de «Solvay») y «Pagadero por el Banco...» (Banco del cliente), con lo que habría un traspaso contable de fondos de un Banco a otro, como operación intermedia, y en los extremos, un cargo por el Banco del cliente y un abono por el Banco de «Solvay»; todo lo cual configura una auténtica función de giro, por remisión de fondos de un lugar a otro, en

todos aquellos casos—y han de ser la mayoría—en que los clientes de «Solvay» tengan el domicilio fuera de Torrelavega, lo que hace que sea plenamente aplicable el artículo 100, I, i), del mencionado Texto Refundido, en relación con el artículo 107, 3, al tratarse de documentos que realizan una función de giro o que suplen a las letras de cambio, como han venido entendiendo la Dirección General de lo Contencioso, los Tribunales Económico-Administrativo Provincial y Central y la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Burgos.

Considerando que en materia de exenciones o bonificaciones, en relación con los documentos que suplan a las letras de cambio, se estará a lo que resulta de las normas legales aplicables a cada caso, según el inciso final del artículo 107, 3, y aunque se tomará aquí la exención como equivalente a la no sujeción, que contempla el artículo 100, 2, en relación con el artículo 65, I, 7, para llegar al resultado de no gravar los documentos ideados para sustituir a las letras de cambio sería preciso, lo que no sucede, que se tratara de pagarés, cheques, talones de cuenta corriente u otros de análoga finalidad a los enumerados, entre los que no pueden incluirse las letras de cambio, porque la finalidad de las letras no es análoga, sino esencialmente distinta; porque su importancia legal y usual exigía una mención específica, y porque las letras han de extenderse necesariamente en los efectos timbrados correspondientes, y si las letras de cambio no están comprendidas, ni virtualmente siquiera, en el artículo 65, I, 7, del Texto Refundido, tampoco pueden estarlo unos documentos de giro semejantes a ellas y que cumplen su misma finalidad, en relación con los actos de tráfico que realiza «Solvay y Compañía».

NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS.—COMPUTO DE PLAZO PARA INTERPOSICION DE RECURSO.—CUANDO LA NOTIFICACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO CURSADA POR CORREO CERTIFICADO SEA DEFECTUOSA, COMO EN EL CASO CONTEMPLADO EN ESTA SENTENCIA, POR NO PODER AFIRMARSE QUE SE PRESENTASE EN LA OFICINA DE CORREOS EN SOBRE ABIERTO Y NO FIGURAR EN EL FOLIO EL SELLO DE FECHAS DE LA OFICINA REFERIDA, ASI COMO POR NO ALUDIRSE EN LA TARJETA DE ACUSE DE RECIBO QUE SE TRATARA DE UNA NOTIFICACION, A PESAR DE QUE EN EL ANVERSO HAY UNA PARTE IMPRESA, QUE NO SE RELLENO, DESTINADA A HACER CONSTAR, EN SU CASO, EL NUMERO DE NOTIFICACION, SU FECHA Y REFERENCIA; OMISIONES AMBAS QUE NO PERMITEN ESTABLECER LA IDENTIDAD DEL ACTO NOTIFICADO, AL FALTAR LA NECESARIA CONEXION ENTRE EL OFICIO NOTIFICADOR Y EL CONTENIDO DEL CERTIFICADO IMPUESTO EN LA REFERIDA OFICINA DE CORREOS, SIENDO, COMO ES, LA IDENTIDAD DEL ACTO, LO MISMO QUE EL HECHO DE LA RECEPCION Y LA FECHA DE ESTA, CIRCUNSTANCIAS ESENCIALES, LAS NOTIFICACIONES DEBEN CONSIDERARSE DEFECTUOSAS Y SUS EFECTOS COMENZARAN A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HAGA MANIFESTACION EN TAL SENTIDO O SE INTERPONGA EL RECURSO PERTINENTE (SENTENCIA DE 13 DE FEBRERO DE 1976).

C. M. A.