

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SOCIEDADES. AUMENTO DEL CAPITAL SOCIAL: *El aumento del capital de una Sociedad está exento del Impuesto de Transmisiones cuando se produzca por la incorporación del saldo de la cuenta a la del capital y, sin embargo, se considera acto sujeto cuando dicho aumento determina la puesta en común de bienes anteriormente ajenos al ente social* (SENTENCIA DE 30 DE MARZO DE 1974).

Hechos.—En la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda correspondiente se presenta una escritura pública, en la que se formaliza el acuerdo de ampliar el capital de cierta Entidad mediante la cuarta incorporación al mismo del 20 por 100 del saldo de la cuenta de regularización; a este fin se emiten 113.260 acciones nominativas de 500 pesetas nominales cada una, que serán atribuidas: 88.223 acciones, sin desembolso alguno, a quienes sean titulares el 31 de enero de 1971 de las acciones de la Sociedad actualmente en circulación, y 25.037 acciones a todas las personas que dicho día sean empleados fijos de la plantilla de tal Entidad que lo soliciten mediante el documento de suscripción que les será facilitado en todas las oficinas de la Sociedad, y que el precio a satisfacer por las acciones suscritas por los empleados será de 3.000 pesetas por acción, sin que se consigne plazo para desembolso y suscripción de estas últimas, girándose por la citada dependencia liquidación por el concepto de Sociedades, título ampliación de capital, número 6 de la tarifa, al tipo del 2,70 por 100, sobre una base de 75.111.000.

En representación de la Entidad contribuyente se interpone recurso ante el Tribunal Provincial, alegándose que la operación indicada debe gozar de la exención contemplada tanto en el artículo 25 del Texto Refundido de 2 de julio de 1964 de la Ley de Regularización de Balances, como en el artículo 7 del Decreto que desarrolla dicha Ley, recogida asimismo en el número 57 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto; refiriéndose seguidamente a la base imponible tomada para la liquidación, que igualmente impugna estimando que debiera reducirse en 12.000.000, cantidad correspondiente al nominal de las acciones suscritas por los empleados de la Sociedad.

El Tribunal Provincial desestima la reclamación en base a que lo que se halla realmente exento del Impuesto es la incorporación del saldo de la cuenta de regularización a la del capital, pero en modo alguno las aportaciones realizadas a la Sociedad en concepto de precio de nuevas acciones emitidas, como es el caso presente, y que deben gravarse de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 70, número 13, del Texto Refundido del Impuesto.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, se acuerda revocar en parte el fallo apelado y anular la liquidación practicada para que, previa presentación por la Sociedad de la carta de pago justificativa del correspondiente al gravamen del artículo 25 de la Ley de Regularización de Balances y de los complementarios que aquella oficina estime precisos para comprobar que las 25.037 acciones ofrecidas a sus productores por dicha Sociedad han sido o no desembolsadas por éstos y fecha del desembolso, se gire la liquidación que sea pertinente.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, lo desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Que sin discutir el Banco el problema de la base, que estará en función de los empleados que hayan ejercitado el derecho que se les concedió, hasta el punto de que si ninguno lo hubiera utilizado sería inexistente aquélla, pretenda que se declare la total ausencia de obligación tributaria por Impuesto de Transmisiones con fundamento en los artículos antes citados; en primer lugar, porque todos los tributos, tanto del Estado como de la Provincia o el Municipio, que pudieran devengarse con ocasión o como consecuencia de la incorporación del saldo de la cuenta de regularización a la del capital quedan sustituidos por un gravamen único del 2 ó del 4 por 100, con reducción en su caso a la mitad, y, en segundo lugar, porque la adquisición por los productores de la Sociedad de las acciones así emitidas no estará sujeta a gravamen alguno.

Considerando que la razón de la sustitución de todos los impuestos, entre ellos el que recae sobre las Transmisiones Patrimoniales, por el gravamen único del 2 ó del 4 por 100, por el total de los tipos, o reducidos a la mitad está en que los saldos internamente traspasados no deben computarse dos veces a efectos impositivos, o lo que es lo mismo, hace falta que se computen una vez, al exigir ese gravamen único, para que no proceda la segunda imposición, concretamente, por Transmisiones Patrimoniales, y claro es que en relación con las 25.037 acciones ofrecidas a los empleados; lo que se toma en cuenta a efectos del gravamen único es su valor nominal, que pasa de la cuenta de regularización a la del capital, pero no el posible precio de 3.000 pesetas por acción, que lejos de dar lugar a un puro traspaso interno de valores de una cuenta a otra, supone una puesta en común, a través de las reservas sociales, de un dinero que antes no pertenecía a la Sociedad, y si esas 3.000 pesetas, a multiplicar por el número de acciones efectivamente suscritas por los empleados del Banco, no han soportado el gravamen único del artículo 25 del Texto Refundido de 2 de julio de 1964, si se gravan por segunda vez al someterlas al Impuesto sobre Transmisiones, ni cumplen los requisitos de exención del artículo 65-I-57 de la Ley del Impuesto, al no ser representativas de un aumento de capital producido por la incorporación de parte del saldo de la cuenta de Regularización de Balances; con lo que si el aumento de capital de una Sociedad es un acto sujeto con arreglo al artículo 54, número 3, de la Ley, que se declara exento cuando no determina la puesta en común de bienes anteriormente ajenos al ente social, o se le aplica el tipo reducido número 6 de la tarifa o habría que acudir a los tipos más elevados que correspondieran a la naturaleza de los nuevos bienes transmitidos a la Sociedad.

Considerando que el precepto por virtud del cual se dispone que la adquisición por los productores de la Sociedad de las acciones que representen la incorporación de una parte del saldo de la cuenta de Regularización de Balances no estará sujeta a gravamen alguno, les favorece a ellos como posibles sujetos pasivos de cualquier impuesto, por lo que tal norma habría de ser tenida en cuenta si la Sociedad les hubiera entregado las

acciones gratuitamente y los empleados no estuviesen conformes con soportar el impuesto sobre la donación recibida o si creyeran que no les era aplicable el artículo 80 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, en relación con el número 10 de la tarifa; pero como el acto de adquisición no se proyecta, a efectos impositivos, sobre la Sociedad, que actúa como transmitente de los títulos, pero que recibe por ellos, aparte del valor nominal, por el que se incrementa el capital social, con cargo a la cuenta de Regularización, un precio de 3.000 pesetas por cada una de las acciones que los empleados suscriben, son perfectamente separables la adquisición de las acciones por los empleados, que es lo que no está sujeto a gravamen, y la puesta en común de un dinero de dichos empleados, que por pasar a nutrir las reservas sociales determina para el Banco una adquisición independiente del mero traspaso interno de una cuenta a otra, y que cae, por tanto, dentro del campo del Impuesto de Transmisiones.

VIVIENDAS BONIFICABLES: La primera transmisión onerosa de una vivienda calificada provisionalmente de bonificable el 23 de junio de 1953, y con cédula de calificación definitiva de fecha 5 de abril de 1968, se considera exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como comprendida en el artículo 65, número 29, del Texto Refundido del Impuesto (SENTENCIAS DE 1 Y 16 DE ABRIL DE 1974).

Hechos.—En la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda correspondiente se presenta una escritura de compraventa de vivienda bonificable otorgada el 15 de octubre de 1969, unida de fotocopia de la calificación definitiva según cédula de 5 de abril de 1968, procediéndose por la citada dependencia a girar liquidación por el concepto de Transmisiones, título compraventa, número 1 de la tarifa, al 7,40 por 100.

Contra dicha liquidación se interpone por el interesado reclamación económico-administrativa, alegando que la citada transmisión está exenta por tratarse de vivienda de protección oficial.

El Tribunal Provincial anula la liquidación y declara exento el contrato liquidado por aplicación del artículo 65, número 29, del Texto Refundido del Impuesto, considerándolo subsumido a todos los efectos fiscales en la normativa de la Ley de Viviendas de Protección Oficial de 24 de julio de 1963.

Contra dicha resolución la Dirección General de lo Contencioso promueve recurso ordinario de alzada, solicitando la revocación del acuerdo dictado por el Tribunal Provincial y confirmación de la liquidación girada por la al principio mencionada dependencia, considerando que a la debatida transmisión no le es aplicable la exención del artículo 65, número 29, del Texto Refundido.

El Tribunal Económico-Administrativo Central revoca el fallo recurrido y la declaración de exención, confirmando la liquidación practicada por la Abogacía del Estado de Madrid.

Interpuesto el contencioso-administrativo, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel García Miguel, estima el recurso en base a la siguiente doctrina:

Considerando que entrando en el examen de los preceptos aplicables al caso debatido resulta que, conforme a lo dispuesto en la cuarta disposición transitoria del Texto Refundido de 24 de julio de 1963, las viviendas calificadas definitivamente con arreglo a cualquiera de los regímenes derogados (la disposición final derogatoria menciona expresamente el de viviendas bonificables, a que estaba acogida la aquí cuestionada) gozarán de los beneficios tributarios según su calificación. Así, pues, como la calificación de la vivienda objeto de este proceso tuvo lugar el 5 de abril de 1968, el

precepto aplicable en materia del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales era el contenido en el número 29 del artículo 65 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, sin que en modo alguno pueda constituir óbice para entenderlo así el argumento esgrimido por la Administración, al decir que la exención sólo es aplicable a las viviendas que merezcan la calificación de protección oficial, conforme a la definición que de las mismas se formula en el artículo 2 del Texto Refundido regulador de esta clase de viviendas, entre las que no se encuentran las bonificables, ya que el precepto aludido del Texto Refundido del Impuesto tan sólo habla de viviendas de protección oficial...

Considerando que igualmente es desestimable el segundo de los argumentos esgrimidos por la Administración en apoyo de su tesis, en el sentido de que como el régimen transitorio establecido para las viviendas bonificables en la disposición transitoria sexta del Texto Refundido del Impuesto de Derechos Reales de 21 de marzo de 1958 quedó totalmente liquidado el día 1 de mayo de 1964, y la vivienda en cuestión tiene la calificación de bonificable, no puede gozar de la pretendida exención, pues lo cierto es que en la mencionada disposición transitoria sexta se distinguieron dos supuestos: uno, el previsto en el último párrafo, o sea, el de los edificios que se hallasen totalmente construidos y que hubiesen obtenido la calificación definitiva antes de la entrada en vigor de la ley, para los cuales se establece que la primera enajenación a título oneroso gozará de las bonificaciones que se hubiesen establecido en las disposiciones al amparo de las cuales se hubieran construido, siempre que aquélla se efectúe antes de transcurrir seis años, contados a partir de la publicación de esta ley. Y otro, el de los edificios que no hallándose en esta situación hubiesen obtenido la calificación provisional y cumplido los requisitos de tipo administrativo al efecto establecidos para gozar de las bonificaciones provisionalmente concedidas, los cuales, según el párrafo tercero de la tan repetida disposición transitoria, en relación con los párrafos precedentes de la misma, gozarán de la exención establecida en el número 29 del artículo 65, o sea, que estará exenta la primera transmisión que a título oneroso se realice dentro del plazo de seis años, contados a partir de la fecha de la calificación definitiva, supuesto que concurre en el caso de autos.

Considerando que a mayor abundamiento esa interpretación de la disposición transitoria sexta es la acertada, lo abona el hecho de que es la acorde con el criterio seguido por todas las disposiciones precedentes y subsiguientes y, además, que el vigente Texto Refundido de la legislación de viviendas de protección oficial, en sus disposiciones transitorias tercera y cuarta, en relación con la final, se ocupa del régimen de las viviendas bonificables, incluso a efectos fiscales, lo que no tendría sentido si realmente su régimen hubiese quedado totalmente liquidado en 1 de mayo de 1964.

CONCENTRACION E INTEGRACION DE EMPRESAS: *Para que pueda tener efectividad la exención prevista en el número 54 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto es necesario que recaiga acuerdo del Ministerio de Hacienda haciendo declaración expresa de exención, no siendo, por tanto, aplicable a hechos imponible nacidos con anterioridad a la fecha de la vigencia de la exención* (SENTENCIA DE 10 DE JUNIO DE 1974).

Hechos.—Con fecha 4 de abril y 11 de junio de 1970 se otorgaron sendas escrituras de concentración e integración parcial de las Empresas «Gumer-sindo Junquera, S. A.», y «Marítima Astur, S. A.», y de desembolso de dividendos, y presentadas ambas escrituras en la correspondiente oficina

liquidadora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por ésta fueron practicadas las pertinentes liquidaciones por razón de dicho Impuesto. Para pago de las cuotas resultantes se efectuaron los ingresos cuya restitución por indebidos constituye el objeto de la pretensión deducida por la recurrente, invocando la exención comprendida en el número 54 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto, basándose en que ante la solicitud de beneficios fiscales formulada en el Ministerio de Hacienda el 30 de enero de 1969, con fecha 30 de diciembre de 1970 fue notificada la Orden del citado Ministerio, aclarada por otra de 23 de abril de 1971, concediendo los solicitados beneficios.

El Tribunal Supremo, en el correspondiente recurso contencioso-administrativo, desestima la reclamación en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la exención invocada por el recurrente, cual es la comprendida en el número 54, artículo 65, del Texto Refundido del Impuesto, viene establecida de modo potencial, en cuanto que para que pueda ser aplicada es necesario que recaiga acuerdo del Ministerio de Hacienda haciendo declaración expresa de la exención, o sea, que la operatividad de la exención se halla condicionada a la realización del mentado supuesto de hecho contemplado en la norma, de forma que tan sólo a partir de tal momento la exención adquiere pleno vigor, por lo que sus efectos no pueden extenderse a hechos imponderables producidos con anterioridad a su existencia, como resulta de la elemental consideración de que como el efecto de la exención es el que sustrae el supuesto concreto en ella previsto al campo de aplicación del presupuesto de hecho abstracta e hipotéticamente definido en la norma de sujeción, su aplicabilidad requiere el concurso simultáneo de ambas normas, la de sujeción y la de exención, pues si ésta aún no existe, mal puede excluir la obligación tributaria derivada del hecho imponible definido en aquélla.

Considerando que la aplicación de la doctrina expuesta al caso de autos conduce a sentar la conclusión de que como la exención no tuvo vida legal hasta que se dictó la Orden de 23 de noviembre de 1970, en modo alguno puede entenderse aplicable a hechos imponderables nacidos con anterioridad a la fecha de su vigencia, como fueron los contenidos en las escrituras de 4 de abril y 11 de junio de 1970, o sea, que para que la recurrente hubiese podido disfrutar de los beneficios fiscales derivados de la exención era menester que hubiese realizado las operaciones integrantes de los hechos imponderables en fecha en que por tener ya existencia éste pudiese haber sido aplicada por la oficina de gestión, por lo que al no haberlo hecho así perdió la posibilidad de obtener el pretendido beneficio, lo cual no es más que una manifestación concreta de la influencia del tiempo en el mundo del derecho, ya que cuando las normas exigen que para la adquisición de un derecho se realicen determinados hechos en el tiempo establecido al efecto, de que se ejecuten dentro o fuera del lapso correspondiente depende la adquisición o pérdida del derecho.

COMPROBACION DE VALORES. REVISION DEL EXPEDIENTE: *Quedan fuera del alcance revisor del artículo 154, a), de la Ley General Tributaria los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, o sea, con cualquier infracción del ordenamiento jurídico, quedando reservado el ámbito de esta revisión a la ilegalidad manifiesta, o sea, de un precepto con categoría de ley formal y carácter sustantivo (SENTENCIA DE 28 DE MAYO DE 1974).*

Hechos.—El 23 de marzo de 1971 fue presentado en la Abogacía del Estado de Madrid documento suscrito por los herederos de ciertos causantes, en cuyo documento, dado que la herencia había sido objeto de liqui-

daciones definitivas ya ingresadas, deducían la petición de que se declarase la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, conforme al artículo 65-I-6 de su Texto Refundido, a fin de poder percibir los diversos interesados, en la proporción correspondiente, la indemnización fijada por la Sala Quinta del Tribunal Supremo, en sentencia de 13 de marzo de 1969, por la expropiación de una finca sita en el camino del hipódromo de Portazgo, indemnización perteneciente a los solicitantes como herederos de los citados causantes.

Por la Abogacía del Estado se declara la exención solicitada, si bien se elevó el expediente al Centro Directivo por si procedía la revisión del expediente de comprobación de valores y liquidaciones practicadas con motivo de las transmisiones hereditarias producidas, haciendo constar en el informe los siguientes antecedentes de hecho: 1.º) Los documentos relativos a las herencias de los citados causantes fueron presentados en su día figurando en ellos como único bien la mitad del solar expropiado, y quedando fijado su valor comprobado por el resultante del acuerdo del Jurado de Expropiación de Madrid, certificación del cual fue aportada cuando la Abogacía del Estado requirió a los interesados para que justificaran el valor definitivo de la expropiación, que se estimó, en consecuencia, en 624.469 pesetas para la mitad del solar inventariado. 2.º) La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1969 permite conocer que por Decreto de 23 de abril de 1959 se declaró la urgencia de la ocupación a los efectos de la expropiación, y que el 15 de octubre de 1964 se levantó el acta previa a la ocupación de la finca citada, cuyo justiprecio se cifró por el finado en 1.248.938 pesetas y, en definitiva, por el Tribunal Supremo en 4.169.526 pesetas, con expreso reconocimiento a los interesados del derecho a percibir intereses desde el día siguiente a la ocupación de la finca, hecho que, al parecer, tuvo lugar el 14 de enero de 1970.

La Dirección General de lo Contencioso del Estado acordó, en principio, la revisión del expediente de comprobación, basada en no haberse empleado ninguno de los medios ordinarios ni el extraordinario legalmente establecidos para comprobar el valor, y no referirse la valoración al día en que se causó el acto sujeto al Impuesto, estimándose que con ello se infringían los artículos 8, 117 y 119 del Texto Refundido del Impuesto.

Interpuesto por los interesados recurso de reposición ante dicho Centro Directivo, éste lo desestima, interponiéndose entonces ante el Tribunal Supremo el pertinente recurso contencioso-administrativo, que es estimado en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que el problema planteado en el presente recurso consiste en decidir acerca de la procedencia de la revisión del expediente de comprobación de valores instruido con motivo del documento presentado en la Abogacía del Estado de Madrid el 4 de junio de 1970 referente a la herencia causada por los padres de los recurrentes, revisión que es procedente según la resolución recurrida de 25 de noviembre de 1971, en base a la naturaleza del Jurado Provincial de Expropiación y su composición, que no permiten considerar a sus valoraciones como medio de comprobación, previsto en el apartado I, d), del artículo 52 de la Ley General Tributaria, que alude al dictamen de peritos de la Administración, y que en esencia es el mismo medio de comprobación del número 12 del artículo 117 del Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones, sin que las valoraciones de los Jurados puedan constituir precio medio del mercado, y menos aún en el supuesto presente, en que la valoración del Jurado ha sido corregida en alza por el Tribunal Supremo en la sentencia de su Sala Quinta de 13 de marzo de 1969, razonamientos que fundamentarían, según la tesis de la Administración, la revisión de la comprobación de valores, al amparo del artículo 154, caso a), de la Ley General Tributaria, que contempla la revisión de actos de gestión tribu-

taria que infrinjan manifiestamente la ley; pero como quiera que en el caso presente la tasación pericial que surtió efecto en el referido expediente de comprobación de valores fue verdadera tasación pericial contradictoria, realizada fuera del expediente de gestión, pero con garantías para ambas partes de ningún modo inferiores a las que hubiera ofrecido si se practica fuera de él, hay que deducir que aun no mencionados los acuerdos del Jurado de Expropiación entre los medios de comprobación señalados en el Texto Refundido de los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones tienen cabida en el artículo 52, *e*), de la Ley General Tributaria, referente a la tasación pericial contradictoria, al menos, al efecto de poder sostener que no se ha cometido infracción manifiesta de la ley al tomar como valoración el justiprecio realizado por un Jurado de Expropiación y, por consecuencia, no puede aceptarse la tesis de la revisión basada en dicha infracción manifiesta, pues, como tiene declarado esta Sala en sus sentencias de 23 de octubre de 1971 y 12 de abril de 1973, quedan fuera del alcance revisor del artículo 154, *a*), de la Ley General Tributaria los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, o sea, con cualquier infracción del ordenamiento jurídico, quedando reservado el ámbito de esta revisión a la ilegalidad manifiesta, es decir, de un precepto con categoría de ley formal y carácter sustantivo, siendo de notar que la sentencia últimamente citada recayó en este mismo expediente, si bien en relación con otro interesado respecto al mismo solar del que ahora se litiga por una mitad.

C. M. A.