

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

VOCALIA QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

1. **HECHO IMPONIBLE.**—*No constituye ACTO SUJETO la modificación de estatutos de una sociedad anónima, consistente en la sustitución de la frase «mayoría de las dos terceras partes de accionistas» por «mayoría de las dos terceras partes de los votos representativos del capital social», porque no lleva consigo una alteración sustancial de los derechos políticos y económicos de la socios (Resolución de 11 de enero de 1973).*

A) *Hechos.*—El problema planteado por la reclamación consistía en determinar si la modificación de los estatutos de la sociedad reclamante y concretamente de su artículo 2.º mediante la sustitución de la frase «mayoría de las dos terceras partes de accionistas» por la de «mayoría de las dos terceras partes de los votos representativos del capital social», constituye un acto sujeto al pago del impuesto de transmisiones patrimoniales, sobre la base del valor de las acciones a las que afecte tal modificación o, por el contrario, no es acto sujeto al pago del mencionado tributo por no llevar consigo una alteración sustancial de los derechos políticos y económicos de los socios.

El Tribunal Central dice:

B) *Doctrina.*—Que el acuerdo contenido en la escritura pública que ha dado origen a la liquidación reclamada supone ciertamente una modificación de estatutos, pero esa modificación no llega a producir una alteración verdaderamente sustancial en los derechos políticos ni económicos de los accionistas, ya que debe entenderse que tales alteraciones son exclusivamente las que se refieren a los derechos sustanciales o fundamentales enumerados en el artículo 39 de la Ley de Sociedades Anónimas anteriormente expresado, según doctrina jurisprudencial reiteradamente mantenida (1). En el caso concreto de la reclamación, los accionistas de la sociedad reclamante siguen conservando los citados derechos sustanciales en toda su integridad, sin otra alteración que la puramente accidental que en la forma de ejercicio de alguno de aquéllos pueda suponer el cambio de procedimiento en la forma del cómputo y determinación de la mayoría para

(1) Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1954, 16 de diciembre de 1957, 30 de octubre y 11 de noviembre de 1959 y 18 de enero de 1960, así como en las Resoluciones del Tribunal Central de 20 de febrero y 22 de mayo de 1959, 29 de enero de 1960, 4 de diciembre de 1964, 5 de noviembre de 1965, 25 de octubre de 1969 y 29 de octubre de 1970, entre otras.

un concreto acuerdo. Todo lo cual, obliga a reconocer que la modificación de estatutos que se analiza no debe quedar sometida al pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

2. **COMPROBACION DE VALORES.**—*La aportación a una sociedad de un conjunto de negocios mercantiles con sus instalaciones y mercaderías implica la transmisión, junto con los bienes relacionados en la escritura, del llamado «Fondo de Comercio», para cuya valoración se aplicó correctamente el artículo 80, párrafo 12, del Reglamento del Impuesto de 1959 (Resolución de 18 de enero de 1973).*

A) **Hechos.**—Constituye el hecho imponible discutido en la reclamación la constitución de una sociedad anónima y, concretamente, el desembolso parcial de las acciones representativas del capital de la misma, mediante la aportación de un conjunto de negocios mercantiles con sus instalaciones, mobiliario y mercaderías relacionadas con detalle en un inventario protocolizado en la escritura, así como los derechos de traspaso de los locales donde estaban situados parte de los negocios comerciales objeto de la aportación. La Oficina gestora del Impuesto, en uso de las facultades que reglamentariamente le están atribuidas, resolvió comprobar tal conjunto de bienes, utilizando para ello el medio señalado en el párrafo 12 del artículo 80 del Reglamento de 15 de enero de 1959, ratificado por el mismo número del artículo 117 del Texto Refundido del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales, y, a tales efectos, recabó la valoración técnica de los mencionados negocios comerciales por el Intendente Mercantil al Servicio de la Hacienda, el cual emitió informe, del que se desprendía un total valor resultante de 29.500.000 pesetas, habiéndose comprobado tales bienes no por los balances de situación de dichos negocios, sino por la relación de bienes y derechos relacionados y valorados en la escritura, ascendentes en total a la cantidad de 18.000.000 de pesetas, obteniéndose un aumento de once millones y medio correspondientes a las siguientes partidas: cuatro millones en el llamado fondo de comercio, seis millones seiscientos mil pesetas en las mercancías, mobiliario e instalaciones, y novecientos mil en los derechos de traspaso de los locales relacionados en la escritura.

Los recurrentes alegaron que sólo habían sido objeto de transmisión los bienes que aparecían relacionados y valorados en la escritura, y no una empresa en su conjunto. Si a pesar de todo se interpretaba el acto escriturado en el segundo sentido expuesto, debía valorarse no sólo el supuesto *stock* de mercancías, sino también el correspondiente de pasivo. Aducían, además, que no se puede valorar de un lado el todo y de otro la parte ya incluida en el todo, como efectivamente se hizo, al tomar, junto al valor de los traspasos de locales, el fondo de comercio, que, según todos los tratadistas, incluye como valor principal dicho derecho de traspaso.

El Tribunal Central rechaza el recurso en base a la argumentación siguiente:

B) **Doctrina.**—Que por lo que respecta a las mercaderías, mobiliario e instalaciones, la valoración se apoya en los datos oficiales resultantes de las Juntas y Convenios, y estudios económicos y comparativos del número de empleados y la relación de ventas-*stocks* con los mismos, razones todas estimables con arreglo a las reglas de la sana crítica, cuyos resultados únicamente son revisables por la vía de tasación pericial contradictoria, que no fue solicitada por los reclamantes.

Que por lo que respecta al fondo de comercio, su estimación viene dada según el informe pericial de acuerdo con las bases fijadas en la

evaluación global y la rentabilidad normal de los distintos negocios, justificándose su existencia y valoración independiente de los restantes elementos de los distintos negocios en las razones expresadas por la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1965 de que la Empresa Mercantil se configura como una unidad patrimonial propia de la persona individual o colectiva que la crea y se mantiene integrada no solamente por determinados elementos singulares, trabajo y capital, sino también por la organización que como elemento preponderante tiende a que con el conjunto de bienes materiales y dinamismo creador se desarrolle una actividad en la esfera de la producción económica, o sea, como un conjunto organizado dotado de vida propia e independiente y diferenciada de los elementos singulares que la integran, susceptible de ser transmitida, cedida, traspasada o arrendada y, en suma, como una organización viva y no como un conglomerado inerte de cosas y derechos idóneos para el tráfico jurídico. Y, en aplicación de la doctrina expuesta, hay que estimar que el «fondo de comercio» así configurado fue objeto de transmisión como elemento integrante de los negocios mercantiles aportados a la sociedad.

Que la Oficina Liquidadora, al hacer uso del medio de comprobación expresado, aplicó correctamente lo prescrito en el párrafo 3 del artículo 80 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales vigente como legislación supletoria, a cuyo tenor la Administración, después de acudir a algún medio de los comprendidos bajo los números 1), 2) y 3) del párrafo 2 del propio artículo, puede indistintamente acudir a los demás enumerados que sean aplicables a la naturaleza de los bienes de cuya transmisión se trate, como efectivamente lo es, en el presente caso, el informe del Intendente Mercantil de Hacienda en relación con la valoración de negocios sometidos a constante inspección de tales funcionarios, mucho más habida cuenta de que ni ante la Oficina Liquidadora ni ante los Tribunales Provincial o Central hizo el recurrente uso del derecho que le concede el artículo 81 del propio Reglamento fiscal para acudir al medio extraordinario de comprobación de la tasación pericial, al no aceptar el valor obtenido por la Administración por un medio de comprobación ordinario.

3. *ACTOS EXENTOS.*—No es aplicable al Banco de Crédito Industrial la exención subjetiva reconocida a los Organismos Autónomos por la letra b) del apartado 1.º del artículo 65 del Texto refundido (Resolución de 25 de enero de 1973).

A) *Hechos.*—El problema a dilucidar en la presente resolución es el de si goza o no de exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la adjudicación de bienes en favor del Banco de Crédito Industrial, acordada por Auto recaído en procedimiento Judicial Sumario del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, seguido a instancias de dicha entidad en ejecución de un préstamo hipotecario otorgado por la misma, lo que, en esencia, equivale a decidir si el Banco de Crédito Industrial goza de exención subjetiva con arreglo a la regulación vigente de dicho tributo y si, en todo caso, puede aplicarse al supuesto que se contempla la exención objetiva del número 66 del apartado 1 del artículo 65 del Texto refundido del Impuesto.

El Banco recurrente apoyaba su derecho a la exención en el Decreto-Ley de 19 de julio de 1962, que lo calificó como entidad de derecho público, con personalidad y patrimonio propio, incluida en el artículo 5.º de la Ley de 26 de diciembre de 1958, reguladora de las entidades estatales autónomas y exenta de toda clase de impuestos del Estado, Pro-

vincia o Municipio, exención recogida en el artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964 y en el artículo 65, 1, b), del Texto refundido. Pero el Tribunal Central rechaza el recurso apoyado en lo siguiente:

B) *Doctrina*.—Que si bien el Decreto-Ley de 19 de julio de 1962, de nacionalización del Banco recurrente, concedió al mismo una amplia exención subjetiva de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, Provincia y Municipio, siempre que fuera sujeto directo de la imposición, es igualmente evidente que tal exención no fue recogida en la Ley de 11 de junio de 1964 ni en el vigente Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por lo que, con arreglo a los términos de la disposición transitoria 2.ª del propio Texto, debe entenderse que aquélla quedó sin efecto, al igual que todas las demás que no figuren mencionadas en el mismo (2).

Que también pudiera pretenderse la aplicabilidad al supuesto planteado de la exención objetiva número 66 del apartado 1 del artículo 65 del Texto refundido, que comprende los préstamos otorgados por las Entidades oficiales de crédito y su modificación, amortización y extinción; pero es evidente que en el caso que se estudia, aunque pueda apreciarse la concurrencia de la extinción de un préstamo hipotecario en su día otorgado por el Banco de Crédito Industrial, es indudable que tal extinción se produce a través y como consecuencia de la previa adjudicación, al Banco acreedor, del inmueble gravado, al ejecutar dicha entidad la acción hipotecaria nacida del incumplimiento de sus obligaciones por parte del deudor, y esa adjudicación entraña la adquisición, por parte del Banco, de un inmueble, que está sometida al impuesto—aunque no lo esté la extinción del préstamo propiamente dicho—por imperativo de los artículos 54-1.º y 55-1.º del Texto refundido, y de los artículos 9-1), 13-5) y concordantes del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales aplicable por mandato de la Disposición Transitoria 6.ª de aquél.

A efectos de una mejor comprensión de los argumentos que sirvieron de base para el acuerdo denegativo del Tribunal, y que constituyen doctrina general aplicable a todas las entidades cuya naturaleza jurídico-administrativa se equipara a la del Banco recurrente, conviene precisar lo siguiente:

El Decreto-Ley de creación del Banco de 19 de julio de 1962 lo define como una entidad de derecho público con personalidad jurídica y plena capacidad, dependiendo del Ministerio de Hacienda a través del Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo, añadiendo que el Banco se consideraba incluido en el artículo 5 de la Ley de 26 de diciembre de 1958 y estaría exento de toda clase de contribuciones, impuestos y demás gravámenes del Estado, Provincia y Municipio, siempre que fuera el sujeto directo de la imposición. Al amparo del mencionado Texto se pretende justificar la exención subjetiva por lo que al Impuesto General de Transmisiones se refiere, en relación con la letra b) del apartado 1.º del artículo 65-1 del Texto refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones de 6 de abril de 1967, que declara exentos a los Organismos Autónomos de la Administración del Estado que tengan personalidad jurídica independiente del mismo, a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958 y el Instituto Nacional de Previsión.

Tal redacción exige precisar el concepto de «Organismo Autónomo de la Administración» a que dicho precepto legal alude, acudiendo a la definición y situación legal de los mismos contenida en los artículos 1, 2 y 5 de su Ley reguladora de 26 de diciembre de 1958, que se refieren con carácter general a las entidades estatales autónomas, a las que define

(2) El criterio expuesto es reproducción del mantenido por el Tribunal Central en Resoluciones de 1.º de julio y 21 de octubre de 1971 y 8 de junio de 1972, entre otras muchas.

como las administraciones que tienen a su cargo la prestación de determinados servicios públicos estatales o el ejercicio de actividades de cualquier clase que coadyuven a su realización, mediante el empleo de recursos de cualquier índole que no procedan del Presupuesto del Estado, o que, procediendo de él, les sean entregados para el cumplimiento de los fines o funciones que le sean propios, incluyendo a continuación entre las mismas a los Organismos Autónomos, a los que define en el artículo 2 como Entidades de Derecho Público creadas por la Ley, con personalidad jurídica y patrimonio propios, independientes de los del Estado, a quienes se encomienda expresamente en régimen de descentralización la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes del Estado, ya sean patrimoniales o de dominio público, excluyendo finalmente el artículo 5 de la aplicación de sus preceptos a determinadas entidades que concreta y nominativamente señala, entre las que ha de contarse el Banco de Crédito Industrial, con arreglo a los términos del artículo 1 del Decreto de su nacionalización, anteriormente relacionado.

En vista de tales disposiciones, la entidad recurrente interpreta que la frase «Organismos Autónomos de la Administración del Estado...», a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958, empleada en el número 1.º, b), del apartado 1 del artículo 65 del Texto refundido, abarca y comprende tanto a los Organismos Autónomos sujetos a los preceptos de la mencionada Ley, como a los excluidos expresamente de sus normas por el artículo 5 de la misma, afirmación que, en principio, implica una interpretación extensiva de una norma de exención fiscal totalmente prohibida por el artículo 24 de la Ley General Tributaria y la doctrina jurisprudencial, ya que para admitir el contenido y alcance que se pretende habría que prescindir del claro tenor literal de la frase comentada, haciéndola equivalente a la de «Organismos Autónomos» definidos por el artículo 2 de la Ley de 26 de diciembre de 1958, que es manifiestamente diferente, y toda vez que si el legislador hubiera querido eximir a todos los organismos autónomos sin distinción, no hubiera tenido que añadir que la exención comprende a aquellos «a los que se refiere la Ley de 26 de diciembre de 1958», que significa inequívocamente que no se incluyen en la exención a los organismos de esa naturaleza a los que no se refiere la repetida Ley, los cuales no pueden ser otros que los excluidos expresamente de su regulación.

4. ACTOS EXENTOS.—No procede aplicar la exención prevista para las Cooperativas protegidas, en su Estatuto fiscal, cuando las características e importancia de la adquisición realizada hacen suponer la inexistencia de nexo causal entre ésta y los fines previstos en los estatutos de la Cooperativa recurrente (Resolución de 8 de febrero de 1973).

A) Hechos.—La Cooperativa de Especialistas en Mecánica y Circulación Vial adquirió en precio de seis millones de pesetas unos pozos destinados al riego, adquisición que motivó la correspondiente liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que, a su vez, fue impugnada por el Presidente de la Cooperativa contribuyente alegando la exención subjetiva reconocida a las Cooperativas por el Estatuto fiscal de las mismas de 9 de mayo de 1969, por tratarse de una adquisición de

bienes adscritos y tendentes al cumplimiento de los fines de la Cooperativa (3).

El Tribunal Provincial acordó desestimar la reclamación por entender, a la vista de la redacción de los fines de la Cooperativa, que entre los mismos no cabe en forma alguna incluir ni en razón de una extensiva y analógica interpretación totalmente vedada en esta materia la adquisición de unos pozos de riego como elementos necesarios para la formación de personal técnico, y, por otra parte, no resultaba justificada su pretensión con la prueba documental aportada.

El Tribunal Central sienta la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el problema que la reclamación plantea consiste en determinar, dentro de los límites de una estricta interpretación dominante en materia de exenciones fiscales, si la adquisición de unos pozos de agua destinados fundamentalmente a riego tienen un nexo causal con alguno de los fines atribuidos por sus Estatutos a la Cooperativa reclamante, y en tal sentido se pretende justificar dicho nexo causal atribuyendo a tales pozos al carácter de medios docentes para la formación de personal técnico en maquinaria agrícola, pero tal afirmación resulta contradictoria teniendo en cuenta el excesivo valor de tales pozos que constituyendo en el mejor de los casos un elemento en todo caso secundario o accesorio para el cumplimiento de los fines sociales de la Cooperativa, representa una inversión totalmente desproporcionada a dichos efectos con los medios económicos disponibles por aquella, y si por otra parte se tiene en cuenta que el agua para riego en aquella región (Murcia) constituye un elemento de uso agrícola de evidente trascendencia y carestía, es lógico suponer que la razón determinante de la adquisición de tales pozos es atender a la indicada finalidad de carácter agrícola, finalidad que en todo caso prima sobre la de carácter docente que se invoca, ya que a la vista de las anteriores consideraciones esta última es susceptible de realización en términos notoriamente más económicos y favorables.

5. *ACTOS EXENTOS*.—La compraventa otorgada por un ascendiente a favor de un descendiente, aunque encubra una donación y se liquide por el tipo de las herencias, no desvirtúa la exención prevista en el número 29 del artículo 65 del Texto refundido para la primera transmisión de viviendas de Protección Oficial, verificada dentro de los seis años siguientes a la calificación definitiva (Resolución de 8 de febrero de 1973).

A) *Hechos*.—La cuestión única planteada en el presente recurso era la de resolver si, con sujeción a las normas legales y reglamentarias vigentes sobre la materia, la transmisión dominical *inter-vivos* realizada a través de escritura pública de compraventa otorgada a favor del recurrente, por su padre, de un inmueble urbano, por ser primera transmisión de varias viviendas de renta limitada subvencionadas realizada dentro de los seis años desde la fecha de su calificación definitiva, debía disfrutar de la exención tributaria prevista en el número 29 del artículo 65 del vigente Texto refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, o si, por el contrario, como resolvió el Tribunal Provincial, tal exención es inaplicable al caso contemplado, puesto que disponiendo el artículo 74 del

(3) El artículo 11 de dicho Estatuto fiscal establece efectivamente la exención total para los actos y contratos mediante los cuales lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el Impuesto.

Texto refundido citado, en relación con el 155, número 1.º, de la Ley de Reforma del Sistema Tributario, que las transmisiones onerosas de bienes otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes se liquidarán por el número correspondiente de la Tarifa del Impuesto sobre Sucesiones si las cuotas resultantes fueran superiores a las derivadas de la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, tal precepto fiscal excluye la aplicabilidad de la citada exención teniendo en cuenta la modificación que el Decreto de 27 de mayo de 1968 ha introducido en el número 8 del artículo 19 del repetido Texto refundido (4).

B) *Doctrina*.—Que en la solución del problema planteado han de tenerse en cuenta los principios y normas de hermenéutica contenidos en los artículos 23, 24 y 25 de la Ley General Tributaria, en relación con el 7 del Texto refundido, sin admitir la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones, lo que obliga a considerar que el hecho de que el artículo 74 equipare, a determinados efectos fiscales, la transmisión onerosa de padres a hijos como supuesta donación encubierta o simulada a la sucesión hereditaria, no autoriza a extender la equiparación más allá de sus propios términos, reducidos a que a dicha transmisión pueda eventualmente aplicarse el número correspondiente de la Tarifa de Sucesiones si las cuotas resultan superiores a las derivadas de la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Que la transmisión onerosa de bienes otorgada en vida por un ascendiente a favor de un descendiente y configurada como compraventa, aun admitiendo que encubra o simule una transmisión gratuita, es decir, una donación, no puede menos de ser calificada en derecho como una transmisión *inter-vivos* sujeta a las disposiciones generales de los contratos y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la definición genérica de hecho imponible contenida en el número 1.º del artículo 54.

Que de todo lo anteriormente expuesto se deduce que el hecho de que el artículo 74 citado preceptúe que las transmisiones onerosas a que el mismo se refiere eventualmente se liquiden por el número correspondiente de la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones, no supone que tales transmisiones, aun estimadas como encubiertas donaciones *inter-vivos*, estén sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y no al de Transmisiones Patrimoniales, pues sería admitir la flagrante antinomia entre el artículo 54 y el 74, y el error sistemático de incluir una norma de aquél en el Libro II y no en el I, por lo que tan sólo puede concluirse de dicho artículo 74 que las transmisiones onerosas de bienes y derechos otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes, sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no tienen otra singularidad sino la de que, al igual que las donaciones *inter-vivos*, carecen de un epígrafe específico en la tarifa de aquel Impuesto.

Que sentado cuanto antecede han de excluirse las transmisiones onerosas que contemplamos, como asimismo las donaciones *inter-vivos*, del ámbito de aplicación del número 8 del artículo 19 del Texto refundido, reformado por Decreto de 27 de mayo de 1968, que se refiere a las adquisiciones «por herencia y legado», y entender, conforme a lo antes

(4) La exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a favor de la primera transmisión *inter-vivos* de las viviendas de protección oficial se halla establecida en el Libro II, artículo 65, número 29, en tanto que dicho beneficio fiscal, tratándose del Impuesto sobre Sucesiones, aparecía incluido en el Libro I, artículo 19, número 8, a favor de las adquisiciones de tales inmuebles cuando tengan lugar por herencia o legado derogado por el Decreto de 27 de mayo de 1968, radicando, pues, la cuestión básica del recurso en si las transmisiones onerosas otorgadas por los ascendientes en favor de sus descendientes, a que se refiere el artículo 74 del Texto refundido, han de incluirse a estos efectos en el primero de los preceptos indicados o bien en el segundo.

expuesto, que las referidas transmisiones, sujetas en todo, salvo en la singularidad antes referida, a la normativa general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, caen dentro del ámbito del número 29 del artículo 65 y, por tanto, merecen disfrutar de la exención tributaria definida en el mismo si, como en el caso presente, concurren los requisitos que condicionan la aplicabilidad de este beneficio (5).

F. M. C.

(5) El criterio que antecede es análogo al mantenido por el Tribunal Central en su Resolución de 3 de febrero de 1972, relativo a donación *inter-vivos* de un inmueble comprensivo de Viviendas de Protección Oficial.