

3.º RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONOMICO- ADMINISTRATIVO CENTRAL

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

Por FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

6. *AUMENTOS DE CAPITAL SOCIAL: La exención prevista para el supuesto de que éste se realice mediante incorporación del saldo de la cuenta de regularización del balance sólo es aplicable a los actos que son causa o consecuencia de dicha incorporación, no siendo, por tanto, suficiente la mera concurrencia temporal o cronológica* (RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 1972).

A) *Hechos*.—El problema planteado en la reclamación consistía en determinar qué tratamiento fiscal, desde el punto de vista del Impuesto General de Transmisiones Patrimoniales, pueda merecer la incorporación al capital de una sociedad anónima del saldo de la cuenta de regularización del balance, llevada a cabo de conformidad con lo dispuesto en los artículos 25 y 26 y disposición adicional del Texto refundido de 2 de julio de 1964, complementada por el Decreto de 29 de diciembre de 1966, con referencia al supuesto de que las acciones emitidas como resultado de la integración de dicho saldo en la cuenta de capital no se ofrezcan y entreguen completamente liberadas a los accionistas, sino que tales acciones sean suscritas y desembolsadas, incluso con una prima de emisión, por los productores al servicio de la empresa.

B) *Doctrina*.—Que la regla general aplicable en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es la sujeción a gravamen de los aumentos de capital de las sociedades, según resulta del artículo 54, número 3, del vigente Texto refundido, debiendo servir de base de liquidación, conforme al artículo 70, apartado 13, del propio Texto, el valor de los bienes y derechos aportados por los socios, contribuyendo a esclarecer, si fuese preciso, el alcance de este último precepto el artículo 19, apartado 11, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales (1), a cuyo tenor tributará, como constitución de sociedad, el aumento de capital, ya se efectúe mediante nuevas aportaciones, ya en virtud de la transformación de reservas, plusvalías o utilidades no repartidas, añadiendo que la liquidación se girará, en el primer caso, sobre el importe de aquellas aportaciones, considerándose como tales las primas desembolsadas, y en el segundo, sobre el de las reservas, plusvalías o utilidades transformadas en capital.

Que, en su consecuencia, los aumentos de capital, ya se hagan mediante la aportación a la sociedad de nuevos bienes, ya mediante la transformación en capital de cuentas representativas de bienes, derechos o valores que formaren parte integrante del patrimonio social o de plusvalías de esos mismos bienes, están gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al igual que las primas de emisión de acciones que los suscriptores de las mismas desembolsen, habiendo recaído respecto a este último extremo una profusa y reiterada doctrina, que proclama la sujeción al Impuesto de las referidas primas, por ser una parte integrante de la total aportación del accionista y por representar una contrapresta-

(1) En vigor conforme a lo prevenido en la Disposición Transitoria 6.ª del Texto refundido.

ción que este último satisface a la sociedad por la participación que adquiere en las reservas que la misma tenga constituidas (2).

Que la recta interpretación del artículo 25, antes citado, sólo puede llevarse a cabo sin extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de gravamen especial, concebido indudablemente para estimular y favorecer la ejecución de la regulación de balances de las empresas y facilitar la incorporación al capital de las mismas del saldo resultante del proceso de regularización y, por tanto, sin comprender ni beneficiar actos totalmente independientes y ajenos a la idea inspiradora y a los propósitos de la Ley expresada, por la sola circunstancia de haberse acordado o llevado a cabo simultáneamente—desde el punto de vista cronológico o formal—con otro acto con el que no guarde íntima conexión de causa o consecuencia jurídica, pues empleando el razonamiento que la sociedad recurrente esgrime pudiera defenderse que cualquier negocio jurídico ajeno totalmente al caso (compraventa, hipoteca, etc.) que se hubiera realizado en la misma ocasión temporal que la incorporación al capital de la cuenta de regularización debería quedar sometido exclusivamente al gravamen especial sustitutivo.

Que los tributos a que indudablemente se refiere el artículo 25 de la Ley sobre Regularización de Balances son exclusivamente los que se devenguen con motivo, por causa o como consecuencia de la incorporación, ya que, incluso desde el punto de vista puramente gramatical, el término «ocasión» no sólo significa oportunidad temporal para ejecutar una cosa, sino también causa o motivo por los que se hace una cosa.

Que el Texto refundido del Impuesto de Transmisiones (3) sólo declara exento el aumento de capital social que se produzca «por la incorporación» del saldo de la cuenta de regularización a la de capital, y no puede comprenderse en esa clara enunciación el desembolso por parte de los productores de las primas que la sociedad estime conveniente exigirles para incrementar sus fondos de reserva, por medio de un acuerdo que jurídicamente se produce al margen y con absoluta independencia de aquella incorporación, lo que viene a corroborar irrefutablemente el criterio hasta ahora sostenido.

Que las alegaciones de la sociedad recurrente quedan ampliamente refutadas, en cuanto a la exigencia del impuesto, por las primas de emisión, por los razonamientos que anteceden, y, por último, en cuanto al supuesto previsto en el número 4 del artículo 25 de la Ley de Regularización, ya citada, que declara no sujeta a gravamen alguno la adquisición por los productores de la sociedad de las acciones así emitidas, es indudable que no consagra exención para un impuesto exigible de la sociedad, sino de los productores, y que no grava la adquisición de las acciones, sino la aportación a la sociedad del metálico desembolsado por aquéllos.

En el caso concreto a que se refiere esta resolución, la sociedad interesada se acogió en su momento a los preceptos de la legislación sobre regularización de balances (4) en orden al aumento de capital y consiguiente desembolso total del valor nominal de las nuevas acciones emitidas, si bien exigiendo de los suscriptores de las nuevas acciones (productores de la empresa) el pago de una prima sobre el valor nominal de las mismas. Conforme a esta legislación especial, todos los tributos, tanto del Estado como de la provincia o del municipio, que puedan devengarse

(2) Véase a este respecto, entre otras: las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1957, 9 de mayo y 10 de diciembre de 1958 y 29 de abril de 1960, y las Resoluciones del Tribunal Central de 18 de noviembre de 1952, 2 de junio de 1953, 6 de abril y 18 de mayo de 1954, 15 de junio y 15 de octubre de 1957, 6 de mayo de 1958, 24 de enero de 1961 y 21 de enero de 1971.

(3) Artículo 65, 1.º 57.

(4) Ley de 2 de julio de 1964, Disposición Adicional; y artículo 1.º y concordantes del Decreto de 29 de diciembre de 1966.

de las sociedades que hayan regularizado sus balances CON OCASION O COMO CONSECUENCIA de la incorporación del saldo de la cuenta de regularización a la de capital, se sustituyen por un gravamen único, que se liquida al tipo del 2 por 100, en cuanto a la parte de la cuenta que proceda de la regularización de elementos patrimoniales que figuren en contabilidad, y al tipo del 4 por 100, en cuanto a la parte que sea consecuencia de la incorporación de elementos no figurados en contabilidad o de la eliminación de pasivo ficticio. Dicho gravamen se aplica a un epígrafe especial del Impuesto sobre las Rentas del Capital. Ello supone, paralelamente, la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de un acto que con carácter general está sujeto al mismo: el aumento de capital; así lo establece expresamente el texto refundido de este Impuesto en el número 57 del apartado 1.º del artículo 65. Mas para que este supuesto se produzca es necesario que el acto beneficiado por la exención tenga su CAUSA en la incorporación de la cuenta de regularización al capital, y aquí es donde radica la discrepancia entre la Administración y la sociedad recurrente, al pretender ésta que las primas de emisión fueran declaradas exentas del Impuesto de Transmisiones por el mero hecho de haber sido exigidas y desembolsadas «con OCASION» de la referida incorporación, dando a esta frase un simple valor temporal, lo que equivaldría a extender el beneficio fiscal a todos los actos coetáneos, aunque sean consecuencia de un hecho jurídico diferente al de esa pura incorporación del saldo de la cuenta de regularización al capital (5).

7. TRANSFORMACION DE SOCIEDAD. DETERMINACION DEL HABER LIQUIDO DEL BALANCE: El concepto «previsión de impuestos», en cuanto expresivo de una previsión de pago, no constituye una reserva efectiva computable como capital y debe merecer la calificación fiscal de pasivo exigible (RESOLUCIÓN DE 26 DE OCTUBRE DE 1972).

A) *Hechos*.—El problema planteado por la reclamación consistía en la determinación de base liquidable como consecuencia de la transformación de una sociedad regular colectiva en anónima, y más concretamente, en la forma de fijar el haber líquido del balance referido a la fecha de transformación, aclarando a tales efectos la calificación contable que pueda merecer la partida de previsión de impuestos que por un importe global de dos millones de pesetas se incluía en el pasivo del mencionado balance, precisando si la misma constituye una reserva efectiva computable como capital o, por el contrario, es representativa de unas obligaciones o deudas pendientes de concreta determinación cuantitativa en la fecha de producirse el devengo de los tributos, que constituye en tal sentido un pasivo exigible, a tener en cuenta como partida deducible para la fijación del haber líquido, que, en definitiva, constituye la base de la liquidación a practicar por el concepto de transformación de sociedad. Tanto la oficina gestora como el Tribunal provincial estimaron que dicha cantidad no podía computarse como pasivo exigible.

B) *Doctrina*.—Que el concepto de «previsión de impuestos» constituye, como su propia denominación expresa, una acertada medida de saneamiento económico, constituida por la afección de unos bienes al pago de unas obligaciones futuras, que aunque no cuantitativamente determinadas con exactitud, sí pueden calcularse con evidente aproximación a la realidad, y así configurada no ofrece duda que, en principio, la mencionada previsión es expresiva de unas obligaciones de pago exigibles en el

(5) Esta es, en resumen, la doctrina de la Resolución de 21 de enero de 1971, reiterada en la presente.

momento de determinarse cuantitativamente las deudas que amparan y como tal participan de la condición de pasivo exigible a efectos de especificación del haber líquido, perdiendo la expresada condición las cantidades de la previsión que excedan de la cuantía de la deuda o deudas a las que tal previsión debe su nacimiento.

Que tales previsiones no pueden estimarse como reservas más que en el supuesto excepcional de que tratándose de previsiones para impuestos de carácter fijo y vencimiento determinado excedieran notoriamente de su importe las cantidades consignadas como previsión, teniendo en tal supuesto dichos excesos la condición de reservas no incluidas en el pasivo exigible a efectos de determinación del haber líquido.

Que reuniendo las cantidades destinadas a previsión de impuestos, a la vista de las precedentes consideraciones, las características precisas para su calificación fiscal como pasivo exigible, es evidente conclusión la de su estimación en tal sentido, con la consiguiente revocación del fallo recurrido en cuanto a tal extremo.

8. *BASE LIQUIDABLE. ANOTACIONES DE EMBARGO: El valor del derecho o interés que se garantiza es la cantidad que realmente se asegura con las fincas embargadas, la cual no puede lógicamente exceder del valor real de éstas* (RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1972).

A) *Hechos*.—El documento objeto de liquidación era un mandamiento de embargo en el que la obligación garantizada (20 millones de pesetas aproximadamente) excedía a todas luces del valor real del piso sobre el cual se ordenaba tomar anotación.

El Tribunal Central recoge en su resolución jurisprudencia anterior sobre el mismo tema y revoca el acuerdo del órgano inferior en base a la siguiente doctrina:

B) *Doctrina*.—Que la liquidación practicada a la vista del mandamiento judicial de anotación preventiva de embargo, al señalar como base el importe o valor total de la obligación garantizada por la anotación, si bien se ajusta literalmente a lo dispuesto en el apartado c) del número 1 del artículo 105 del Texto refundido de 6 de abril de 1967 (6), no aplica el criterio que este Tribunal tiene reiterado (7), en el sentido de que el valor de la garantía no puede ser otro que el de la cantidad realmente garantizada en las fincas embargadas, la cual no puede en ningún caso exceder del valor real de estas últimas, pues en otro supuesto se vendría a hacer tributar por el concepto de anotación de embargo la diferencia entre el valor real de la finca y el importe de la obligación garantizada, dando lugar a la exigencia del gravamen basada en la inexistencia de los hechos imponderables determinantes de la exención, conclusión ésta que por principio de ética fiscal debe rechazarse.

9. *LEGITIMACION A EFECTOS DE RECURSO: No gozan de este requisito procesal ni tienen el carácter de interesados en las liquidaciones giradas los albaceas o comisarios contadores partidores* (RESOLUCIÓN DE 2 DE NOVIEMBRE DE 1973).

A) *Hechos*.—La reclamación tuvo su causa en un acuerdo denegatorio de la oficina gestora a una petición de fraccionamiento o aplazamiento

(6) Que ratifica el contenido del artículo 68 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, a cuyo tenor en las anotaciones preventivas servirá de base el valor del derecho o interés que se garantiza.

(7) Véanse Resoluciones de 17 de abril de 1956 y 17 de noviembre de 1959, entre otras.

de pago de liquidaciones del Impuesto general sobre las Sucesiones, mediante escrito firmado por quienes ostentaban la condición de albaceas, testamentarios, comisarios, contadores-partidores y presentadores del inventario correspondiente a la herencia de la causante. La tesis del Central es la siguiente:

B) *Doctrina*.—Que con carácter preferente debe examinarse la legitimación de los recurrentes, dado su carácter de presupuesto necesario, y en el recurso de alzada se consigna que la resolución recurrida «es lesiva para los intereses de los interesados en la sucesión hereditaria mencionada», de donde se deduce que la resolución impugnada afecta a los intereses legítimos personales y directos de los herederos y legatarios de la causante, sin que lo haga a los de quienes suscriben y promueven el recurso de alzada, que no manifiestan obrar como representantes de aquellos interesados, sino en su calidad de albaceas, comisario, contadores-partidores de la herencia, lo que evidencia su falta de legitimación para interponer recurso de alzada, según lo preceptuado en el artículo 128 del Reglamento Procesal, por no tener el carácter de interesados.

Que la condición alegada no faculta para interponer el recurso, pues los albaceas, comisarios, contadores-partidores, ostentan por imperativo legal la representación y, en su caso, la administración de la herencia, pero no la de los herederos y legatarios, únicos que tienen el carácter de sujetos pasivos, como contribuyentes de las liquidaciones giradas a su cargo por el Impuesto general de Sucesiones, conforme al artículo 21 del Texto refundido de 6 de abril de 1967 (8), máxime cuando los recurrentes tampoco ostentan por sí solos el carácter de albaceas, al haber sido designados por la testadora, sin establecer la solidaridad ni el orden en que habían de actuar, en unión de otras dos personas que no intervinieron como recurrentes, sin que aquéllos hayan justificado estar legalmente autorizados nor los últimos, aun cuando en los actos iniciales, presentación del inventario y avalúo de la herencia intervinieron los cuatro nombrados, todo ello según lo preceptuado en los artículos 897 y 895 del Código civil (9).

Que de lo que antecede se deduce que el recurso de alzada ha sido promovido por quienes no estaban legitimados para su interposición, al no tener el carácter de interesados ni de representantes de éstos, por lo que procede declararlo así y, en su consecuencia, es improcedente examinar las cuestiones en él planteadas.

Con independencia del defecto de forma de que adolecía la reclamación, no aparecía tampoco acreditado que fuese necesario el aplazamiento o fraccionamiento solicitado, por no exceder el metálico incluido en la herencia de la cantidad precisa para satisfacer el impuesto correspondiente, dado que los artículos 132 y 135, 1, del Reglamento del Impuesto exigen para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento «que no existan inventariados metálico, valores u otros bienes muebles de fácil realización o que éstos fueran insuficientes para el abono de las cuotas liquidadas.»

F. M. C.

(8) Este criterio es coincidente con el mantenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1965, que dice: «el albacea es un mandatario *post-mortem* del testador, pero no lo es de los herederos del mismo, lo que le hace no tener legitimación para impugnar las liquidaciones del Impuesto de Derechos reales en nombre de los interesados».

(9) Que dicen: «si el testador no establece claramente la solidaridad de los albaceas, se entenderá nombrados mancomunadamente», y «sólo valdrá lo que todos hagan de consuno o lo que hagan uno de ellos, legalmente autorizado por los demás o lo que, en caso de disidencia, acuerde el mayor número».