

### III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

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

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

9. *NATURALEZA DEL ACTO O CONTRATO LIQUIDABLE. CAPITAL AUTORIZADO: No tiene por objeto cantidad o cosa valuable la escritura autorizando al Consejo de Administración de una sociedad para aumentar el capital social (por el procedimiento previsto en el artículo 96 de la Ley de Sociedades Anónimas), e introduciendo, al efecto, la modificación precisa en los estatutos sociales. (RESOLUCIÓN DE 6 DE MAYO DE 1970.)*

A) *Hechos.*—La Junta general de una sociedad anónima acordó autorizar al Consejo de Administración para aumentar el capital social, en plazo máximo de cinco años y hasta 50 millones de pesetas, previa la oportuna modificación de los estatutos. Dicha escritura fue liquidada por el número 38 de la Tarifa al 0,50 por 100 y sobre una base de 50 millones de pesetas.

La controversia se centraba en determinar si la referida escritura tenía o no objeto valuable, hecho este segundo que, a juicio del recurrente, no tenía duda, pues el acto escriturado no era una ampliación de capital (toda vez que, de serlo, hubiera estado sujeta al Impuesto de Transmisiones patrimoniales y no al de Actos Jurídicos Documentados), sino una simple modificación estatutaria, amparada en el artículo 96 de la Ley de Sociedades Anónimas.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, argumentando que el documento reunía los dos presupuestos, uno negativo (la no sujeción a los Impuestos de Sucesiones, Transmisiones y Tráfico de empresas), y otro positivo (tener por objeto cantidad o cosa valuable), exigido por el Texto refundido de 1967 para la aplicación del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, puesto que la autorización, que era el acto sujeto, lo era hasta 50 millones de pesetas, cantidad concreta y perfectamente determinada.

B) *Doctrina*.—El Tribunal Central, tras unas precisiones teóricas sobre el concepto de «capital autorizado», recogido por primera vez en la Ley de 1951, declara que «esta nueva normativa no constituye en esencia más que una simple traslación de facultades, carente en sí misma de verdadero contenido económico, hasta tanto que no sea ejercida», y en apoyo de su tesis añade:

Que otro criterio nos llevaría a la conclusión de que el artículo 96 de la Ley de Sociedades Anónimas de que se ha hecho referencia no presenta ninguna novedad frente a la práctica admitida con anterioridad en relación con el capital «escriturado» y que consistía en que la Junta lo que verdaderamente acordaba era aumentar el capital hasta una determinada cifra y únicamente facultaba a los administradores para poner en circulación la totalidad de las acciones o solamente parte de ellas, quedando el resto en cartera para ser puesto en circulación cuando los administradores lo estimen conveniente sin limitación alguna; pero con la nueva modalidad legislativa, el ejercicio de la autorización no comporta la puesta en circulación de acciones ya creadas, sino un verdadero aumento de capital mediante la creación de estas nuevas acciones.

Que, definida así la institución de que se trata, es evidente que no tiene objeto directo cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada y, en consecuencia, no puede estar sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por el número 38 de la Tarifa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y si solamente por el número 37, lo que lleva a la necesidad de declarar improcedente la liquidación que en el presente caso fue practicada.

*La figura del «capital autorizado», introducida en nuestra patria por la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, en sustitución de las hasta entonces llamadas «acciones en cartera», sin valor económico por cuanto hacían referencia a un capital todavía no suscrito, implica una facultad otorgada a los administradores por la Junta General, para emitir nuevas acciones en la cuantía y plazo determinado por la propia autorización.*

*Dicha fórmula no constituye, en consecuencia, un efectivo aumento de capital, sino simplemente un acuerdo que permita aumentarlo en el futuro con menos trámites, si las circunstancias lo aconsejan.*

*Sobre esta base es evidente que la indicación de la cifra a que la autorización se extiende (requisito exigido por el artículo 96 de la L. S. A.), no significa que el objeto sea valuable; o como decían los recurrentes, que la existencia de un objeto valuable en el documento, no significa que se haga alusión a una cifra, sino que el referido objeto tenga en sí mismo un valor.*

*Una situación similar se plantearía, a efectos fiscales, con aquellos poderes en que se autoriza al apoderado para vender una cosa por precio determinado.*

10. **COMPROBACION DE VALORES. PERSONAS JURIDICAS.** *Notificación conjunta de base y liquidación. Trascendencia de las certificaciones de ingresos obtenidos por aprovechamientos forestales. Aplicación del Índice de precios medios. Extemporaneidad de la liquidación.* (RESOLUCIÓN DE 14 DE MAYO DE 1970.)

A) *Hechos*.—La corporación recurrente alegó como motivos para impugnar la liquidación los que aparecen extractados en la nota que precede, esto es, no haberse notificado como acto administrativo independiente y previo al de liquidación del impuesto, la base liquidable; reite-

ración de la fijada para años anteriores sin tomar en consideración una certificación de ingresos obtenidos con los aprovechamientos forestales en el último quinquenio, presentada por el recurrente a instancia de la oficina gestora; inaplicabilidad del Índice de precios medios por no haberse verificado la revisión quinquenal del mismo, prevista en la disposición que lo aprobó; y, finalmente, porque la liquidación se giró en marzo y el impuesto no se devengó hasta el 31 de diciembre.

El Tribunal Central, en dos Resoluciones de la misma fecha, aunque referidas a corporaciones distintas, estima en parte las alegaciones de los Ayuntamientos recurrentes, y dice:

B) *Doctrina.*—Respecto de la primera de las cuestiones planteadas, que la falta de notificación de la base no implica en este caso infracción de precepto legal o reglamentario, porque en la mecánica de este Impuesto sólo existen dos actos de gestión perfectamente diferenciados: aprobación del expediente de comprobación de valores, y liquidación del Impuesto. La obligación de notificar el primero de ellos existe cuando la persona jurídica presenta declaración de sus bienes, adiciones a la misma o formula declaración de reducción de valores (1), pues si no, la Administración puede hacer uso de la facultad que le concede el artículo 288, número 3, del Reglamento de 1959, al preceptuar que «después de girada la primera liquidación, las sucesivas anuales que procedan se practicarán precisamente en el segundo mes de cada ejercicio económico, si no dieran lugar a una nueva comprobación de valores», en cuyo caso se practica y se notifica la liquidación sin necesidad de diligencia alguna que la preceda.

Lo anterior no implica que la base de la liquidación notificada sea inimpugnable y deba prosperar a ultranza, pues la oficina gestora debió practicar nueva comprobación de valores, ya que la facultad concedida por el artículo antes citado se refiere exclusivamente al supuesto de valores comprobados por medios ordinarios que no hayan experimentado alteración (como sucede, p. ej., con la capitalización de líquidos imponibles y precios medios de venta); pero es lógicamente inaplicable cuando se obtiene por el medio ordinario previsto en el número 9 del artículo 117, en relación con el número 4 del artículo 118, ambos del Texto refundido de 1967, porque la cantidad que ha de capitalizarse, si las anualidades son de diferente cuantía, es el importe de la anualidad media correspondiente al quinquenio inmediato precedente.

En relación con la supuesta inaplicabilidad, por falta de vigencia, del Índice de precios medios (tercer motivo del recurso), el Tribunal Central sanciona su actual aplicación, pues al enunciar el artículo 117, número 3, del Texto refundido de la Lev como uno de los medios ordinarios de comprobación «los precios medios de venta que se establecen por Orden del Ministerio de Hacienda», claramente se refiere (ínterin no los sustituyan otros) a los del Índice que dicho Ministerio mandó confeccionar por Orden de 10 de julio de 1957, por lo que, según el texto legal, no es necesario revisión periódica del Índice para su vigencia y aplicación en tanto no se ordene su sustitución. Pero, a mayor abundamiento, aun acudiendo a la letra y al espíritu de dicha Orden ministerial con simple afán especulativo, también carece de relevancia el argumento del recurso, porque si bien el artículo 9.º de aquélla se refiere a una revisión de los Índices, quinquenales o anticipadas al vencimiento de los cinco años, tal revisión tendría por objeto su actualización, «a fin de acomodarlos a la coyuntura de la nación en aquel momento», de lo cual se deduce que el

(1) Ver artículos 287, núm. 1, y 282, núm. 5, respectivamente, del Reglamento de 15 de enero de 1959.

hecho de no haberse revisado en 1963 no implica la caducidad de los repetidos Índices, y si que se habrá estimado conveniente mantener sus precios medios, bien porque no hayan tenido alteración o porque la «coyuntura económica de la nación lo aconsejara», porque lo lógico, por el transcurso de doce años, es que esos precios hayan experimentado aumento, y si fuere lo contrario, el contribuyente siempre estará amparado ejercitando su derecho de solicitar en momento oportuno la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, en cuanto a la última cuestión (impertinencia por prematura de la liquidación notificada en marzo de 1969) resulta obvio que dicha liquidación se refería al tributo devengado el 31 de diciembre anterior.

11. **VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA:** *Venta anterior a la calificación definitiva. Deberá sujetarse para poder gozar de la exención prevista en la Ley a los requisitos del Decreto de 3 de enero de 1963. (RESOLUCIÓN DE 6 DE MAYO DE 1970.)*

Conforme al número 29 del artículo 65 del Texto refundido, están exentas de impuesto las primeras transmisiones 'inter vivos' de este tipo de viviendas, siempre que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a su calificación definitiva.

Pero ¿qué ocurre en los supuestos tan frecuentes de ventas formalizadas en documentos privados de fecha anterior a la de calificación? El artículo de referencia remite para estos casos al Decreto de 3 de enero de 1963.

Dicho Decreto fue promulgado, según su exposición de motivos, a fin de que los promotores de viviendas acogidas a la legislación protectora del Estado, incluidos en el artículo 15 del Decreto de 24 de junio de 1955, pudieran percibir, al amparo de la Orden de 5 de noviembre de 1955, cantidades a cuenta del precio de los futuros beneficiarios durante el período de la construcción y antes de la calificación definitiva; pero para ello el referido Decreto exigía un condicionamiento especial relacionado con la solicitud de una autorización expresa para acogerse a tal beneficio, el ofrecimiento de un aval bancario suficiente o contrato de seguro por parte del promotor de la construcción, y con la manifestación expresa de éste de que el importe de las cantidades entregadas a cuenta se aplicarán precisamente a la construcción de las viviendas del proyecto, a cuyo efecto deberá ser depositado en un establecimiento bancario o Caja de Ahorros a su expresa disposición con perfecta distinción de cualquiera otra clase de fondos que pertenezcan al propio promotor, debiendo ser presentados los contratos para su visado en las Delegaciones Provinciales del Ministerio de la Vivienda.

Ninguno de estos requisitos aparecía cumplido en el contrato que motivó la reclamación, y, consecuentemente, la exención fue denegada.

12. **CAJAS DE AHORRO POPULAR. GRATUIDAD DE LOS CARGOS DE PATRONO O REPRESENTANTE LEGAL:** *El requisito de la gratuidad debe entenderse limitado exclusivamente a quienes por imperativo de las leyes reguladoras de tales entidades está atribuido con carácter exclusivo la dirección y gobierno de las mismas. (RESOLUCIÓN DE 20 DE MAYO DE 1970.)*

A) *Hechos.*—El problema debatido en la reclamación consistía en determinar si el cargo retribuido de director general de una Caja de Aho-

rrros Popular, a quien los artículos 26 y 29 de sus Estatutos le atribuyen expresamente, entre otras funciones, la de representar a la entidad en los actos oficiales, puede estimarse equivalente al de patrono o representante legal de la Caja a efectos de la exención subjetiva reconocida a favor de tales instituciones de beneficencia privada por el apartado 1.º, letra c), número 1, del artículo 65 del vigente Texto refundido del Impuesto.

El Tribunal Central estima de aplicación al caso la exención fiscal invocada, basándose en los siguientes razonamientos:

B) *Doctrina*.—Que la recta interpretación del anterior precepto legal, en el extremo referente a la gratuidad de los cargos directivos de las mencionadas Instituciones, debe ser en el sentido de estimarla referida a quienes por imperativo de sus leyes reguladoras les está atribuido de un modo expreso con carácter exclusivo la dirección y gobierno de las mismas, no debiendo confundirse tales órganos o personas con los gerentes o habilitados para el uso de la firma social con carácter retribuido.

Que tal diferenciación funcional aparece igualmente señalada por la Reglamentación de Trabajo para el personal de tales organismos de 27 de septiembre de 1950, que en su artículo 4.º admite como empleados de plantilla, con la clasificación de jefes de primera, a los directores, que, según la misma expresa, son los que desempeñan funciones de dirección o gerencia, confirmando en términos absolutos la radical separación de funciones entre las de alta dirección y gobierno y las de carácter ejecutivo-administrativo.

Que, a la vista de tales consideraciones, cabe concluir afirmando que la gratuidad de los cargos a que hace referencia la Ley para el otorgamiento de la exención no comprende en el presente caso a todas aquellas personas o cargos a quienes la representación legal de la entidad les viene atribuida por delegación de los que legalmente la ostentaban, y a quienes, en definitiva, han de rendir cuentas de tal delegación.

13. *PROPIEDAD HORIZONTAL: Adjudicación de pisos a diferentes condóminos. Aplicación del artículo 57 del Texto refundido del Impuesto. (RESOLUCIÓN DE 21 DE MAYO DE 1970.)*

A) *Hechos*.—El documento objeto de la liquidación impugnada era una escritura fechada en marzo de 1968, en la que se hacía declaración de obra nueva, división horizontal por pisos y adjudicación de éstos a los diferentes propietarios de un inmueble.

Se aplicó el concepto «Sociedades» (título «disolución de comunidad»), número 8 de la Tarifa al 1,70 por 100.

El Tribunal Central, atendida la fecha del documento y la interpretación que del artículo 57 citado hizo la Resolución del mismo Tribunal de 3 de abril de 1968, declara el acto no sujeto al Impuesto.

B) *Doctrina*.—Que para el debido enjuiciamiento de la cuestión ha de tenerse en cuenta la fecha de la transmisión, 28 de marzo de 1968, y aun la del acto administrativo impugnado, 8 de mayo de 1968, ambas anteriores a la Ley de 30 de junio de 1969, que modificó el artículo 57 del Texto refundido de 6 de abril de 1967, preceptuando que a los efectos de este artículo se considerará como división material de bienes poseídos proindiviso la adjudicación realizada entre los comuneros de los pisos o locales de un edificio o parte de ellos, susceptibles de aprovechamiento independiente, con sus elementos comunes anejos.

Que habida cuenta la apuntada diferencia de fechas, el contrato en cuestión ha de ser calificado conforme a la norma fiscal en vigor cuando se convino—art. 57-2 del antes citado Texto refundido de la ley, aprobado

por Decreto de 6 de abril de 1967—, y que reproducía, en esencia, lo dispuesto en el número 30 del artículo 19 del Reglamento de 15 de enero de 1959, respecto al cual este Tribunal Central, en Resolución de 3 de abril de 1968 (declarada de interés general), decidió que la división horizontal de un edificio mediante adjudicación de partes del mismo susceptibles de aprovechamiento independiente, manteniendo el régimen de comunidad respecto a las cosas y servicios indivisibles, era acto no sujeto al Impuesto, porque la sujeción exigía en aquella norma, que hoy no subsiste, la adquisición a título oneroso de los bienes poseídos proindiviso y su posterior división material; y si bien en el caso que se contemplaba concurría la primera circunstancia, no podía apreciarse la segunda, por la persistencia de la indivisión sobre los elementos comunes, lo que situaba el caso fuera del supuesto del citado artículo 19-30 del Reglamento, y, consiguientemente, del artículo 57-2 del Texto refundido, que venía a ser su reproducción, y que es la norma aplicable al caso del recurso.

*Hasta que fue dictada la Resolución de 3 de abril de 1968 se venía suscitando la duda de si la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal debía liquidarse por el concepto de «disolución de sociedad», en base al número 30 del artículo 19 del Reglamento de 1959 (y después al número 2 del artículo 57 del Texto refundido de 1967, que reprodujo aquel precepto del Reglamento).*

*Dicha Resolución estimó que en la propiedad horizontal no podía hablarse propiamente de división material de bienes, por persistir una situación de indivisión en cuanto a los elementos comunes del inmueble, y, en consecuencia, declaró el acto como no sujeto al Impuesto. Esta ha sido la doctrina aplicable hasta la posterior reforma del artículo 57, número 2, del Texto refundido por la Ley de 30 de junio de 1969, que le añadió un nuevo párrafo del tenor siguiente: «A los efectos de este artículo, se considerará como división material de bienes poseídos proindiviso la adjudicación realizada entre los comuneros de los pisos o locales de un edificio o parte de ellos, susceptibles de aprovechamiento independiente, con sus elementos comunes anejos», con lo que quedó sin efecto la interpretación sentada por la Resolución de referencia.*

#### 14. COMPROBACION DE VALORES. BIENES DE PERSONAS JURIDICAS: Requisitos formales de los expedientes. (RESOLUCIÓN DE 14 DE MAYO DE 1970.)

A) *Hechos.*—Por la oficina competente se instruyó expediente de comprobación de valores y se fijaron las bases liquidables relativas a varios años correspondientes a los bienes de la comunidad de Villa y Tierra de Coca. El procedimiento de comprobación utilizado fue el de precios medios de venta y el rendimiento de los aprovechamientos forestales.

El Tribunal Central estima en parte el recurso de alzada promovido, y dicta la siguiente doctrina:

B) *Doctrina.*—Que del examen del expediente de gestión se deducen los siguientes hechos de interés: a) No figura en él la certificación catastral de los bienes pertenecientes a la entidad contribuyente. b) No se ha unido tampoco la certificación acreditativa de los precios medios de venta correspondientes al término municipal de Coca, no obstante haberse utilizado este medio ordinario respecto a todos los bienes y en todas las anualidades. c) Aunque en las anualidades figura en una casilla del expediente, bajo la rúbrica «Subasta Montes», las cantidades que en definitiva prevalecen como valor, no figura en las actuaciones certificación alguna del distrito forestal, entidad contribuyente o de otro cualquier ori-

gen que justifique dichas cantidades, ni, por tanto, si son representativas del promedio obtenido en el precedente quinquenio por los aprovechamientos forestales en los montes que son propiedad de la entidad recurrente.

Que según dispone el artículo 84 en sus números 3 y 4, en los expedientes de comprobación de valores deben figurar todas las certificaciones y documentos acreditativos de los medios previstos en el artículo 80, en él utilizados, y muy concretamente los relativos a los precios medios de venta asignados en el Índice al término municipal en que radiquen los bienes, y, en su caso, al importe de los aprovechamientos forestales en el quinquenio cuyo promedio de renta se utiliza, conforme al número 9 de dicho artículo 80, en relación con el 87-5, para su capitalización al 4 por 100, siendo motivo la ausencia de tales documentos para decretar la nulidad de las actuaciones del expediente de gestión, por la posible indefensión del contribuyente, e imposibilidad para los órganos jurisdiccionales de ejercer las facultades revisoras que le concede el artículo 46 del Reglamento Procesal vigente (2).

Que en el caso del recurso se observa que en el expediente de gestión no figuran ni la certificación de los precios medios asignados al término de Coca ni documento alguno acreditativo del importe de los aprovechamientos forestales en el quinquenio precedente, lo que da causa a la nulidad antes comentada, de conformidad con el artículo 61, a), del Reglamento de procedimiento. Pero, además, aunque obrase aquella certificación relativa a los precios medios, ni el contribuyente ni los Tribunales podrían pronunciarse sobre el método y el acierto de su aplicación, al faltar también la certificación catastral, cuyos datos sobre cultivos, y sus clases, han de coordinarse con los del Índice.

15. **ACTOS EXENTOS:** *Interpretación del artículo 65, apartado c), del Texto refundido, en relación con el artículo XX del vigente Concordato. Diferencias entre impuestos que gravan la propiedad o tenencia de bienes y la adquisición onerosa de los mismos.* (RESOLUCIÓN DE 21 DE MAYO DE 1970.)

A) *Hechos.*—Una congregación religiosa compró una parcela e hizo constar en la escritura, otorgada el 20 de diciembre de 1967, que la adquisición se realizaba con el exclusivo fin de construir un Seminario de Misiones Extranjeras de la Iglesia Católica, por lo que le eran de aplicación los beneficios del artículo XX del vigente Concordato, en cuanto establece, sin limitación ni condicionalidad alguna, en el apartado c) de su número 1, que disfrutarán de exención de contribuciones e impuestos de índole estatal o local las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España.

Girada liquidación por el número 1 de la Tarifa al 7,40 por 100, la reclamación se basaba sustancialmente en las manifestaciones recogidas en la escritura y concretamente en la exención contemplada por el apartado c) del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964.

El Tribunal provincial correspondiente desestimó el recurso, al amparo de los siguientes fundamentos: a) En cuanto a la exención del apartado c) del artículo 65 de la Ley reguladora del impuesto de 6 de abril de 1967, que reconoce dicho beneficio fiscal a los establecimientos de

(2) Véase, entre otras, las Resoluciones del Tribunal Central de 14 de julio de 1953, 5 de abril de 1967 y 22 de febrero de 1968.

(3) Ver a este efecto también las Resoluciones de 5 de abril de 1957, 22 de febrero de 1968 y 2 y 16 de abril de 1970.

educación sostenidos con fondos de la Iglesia, es de rigurosa exigencia el que la transmisión tenga lugar precisamente en favor de un establecimiento de dicha naturaleza que con anterioridad haya sido así calificado por el poder público mediante la oportuna Orden ministerial, y no en favor de la entidad que rija o a cuyo cargo hubiera de estar el tal establecimiento; la transmisión que ha dado lugar a la liquidación recurrida no ha tenido lugar en favor de establecimiento de educación alguna, sino en favor de una congregación religiosa, es evidente que en el caso no concurre la circunstancia determinante de la exención subjetiva del impuesto; y *b*) Que el artículo XX del Concordato con la Santa Sede de 27 de agosto de 1953 y el Convenio de 8 de diciembre de 1946 no reconocen exención tributaria alguna para la transmisión de que se trata.

El Tribunal Central resuelve del modo siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el Concordato vigente, al regular en su artículo XX el régimen tributario aplicable, establece en primer término, en los diferentes apartados de su número 1 y en el 2 y 3, que gozarán de exención de impuestos y contribuciones de índole estatal o local los bienes propiedad de la Iglesia, Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares, refiriéndose claramente a los impuestos que gravan la propiedad, tenencia o disfrute de los bienes señalados.

Que cuando se trata del tributo que específicamente grava las transmisiones de bienes, esto es, del Impuesto de Derechos Reales (hoy de **Transmisiones Patrimoniales**), el apartado 5.º del propio artículo XX preceptúa que las donaciones, legados o herencias (es decir, sólo las transmisiones a título lucrativo) destinados a la construcción de edificios del culto católico o de casas religiosas, o, en general, a finalidades de culto o religiosidad, serán equiparadas a efectos tributarios a aquellos destinados a fines benéficos o benéfico-docentes.

Que ni en el artículo XX ni en ningún otro del texto concordado se contiene disposición alguna de régimen tributario especial de aplicación a las adquisiciones de bienes a título oneroso realizadas por la Iglesia o por los institutos seculares, y, por ello, no ya con criterio de interpretación restrictiva, sino de lógica equiparación de la norma concordada, se llega a la evidente conclusión de que el caso debatido no puede estimarse comprendido en la misma.

F. M. C.