



Roj: **STS 593/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:593**

Id Cendoj: **28079130022017100063**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/02/2017**

Nº de Recurso: **3948/2015**

Nº de Resolución: **333/2017**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CANT 1276/2015,**
STS 593/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 27 de febrero de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 3948/2015, interpuesto por el Procurador Don Manuel Sánchez Puelles González-Carvajal, en representación de NORBERT DENTRESSANGLE GERPOSA SL, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 19 de octubre de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 332/2013, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo de la Jefa del servicio de tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Cantabria que desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) por la modalidad de operaciones societarias y la solicitud de devolución de ingresos indebidos por importe de 760.028,99 euros. Ha sido parte recurrida la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado, y el Gobierno de Cantabria representado por el Letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

<<FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo promovido por NORBERT DENTRESSANGLE GERPOSA SL contra acuerdo del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 11 de julio de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa contra acuerdo de la jefa del servicio de tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Cantabria que desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), modalidad de operaciones societarias y devolución de ingresos indebidos por importe de 760.028,99 euros, con imposición de las costas procesales causadas a la mercantil demandante>>.

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, NORBERT DENTRESSANGLE GERPOSA S.L preparó recurso de casación y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso suplicando sentencia que:

<< (...) previos los trámites oportunos, incluido el planteamiento al TJUE de las cuestiones prejudiciales concretadas por la recurrente y desestimadas por la Sentencia recurrida y/o aquellas otras adicionales que esa Sala considere oportuno plantear a dicho Tribunal, estime el mismo y anule la Sentencia recurrida por incurrir la misma en los motivos de casación arriba invocados y haber dado lugar a la vulneración de sus derechos constitucionales invocados al amparo del artículo 5.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ; declarando en su



lugar el derecho de la recurrente a la devolución del Impuesto sobre Operaciones Societarias satisfecho por importe de 760.028,99 euros>>.

Y por OTROSÍ:

<<Que, de conformidad con lo establecido en el artículo 267 b) del TFUE, por medio del presente se solicita que, previos los trámites oportunos y sin perjuicio de su fundamentación detallada una vez acordados los mismos, se planteen al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con carácter prejudicial, por ser necesarias para poder fallar el presente recurso, las cuestiones siguientes referidas a la interpretación de los Tratados y de las Directivas 69/335/CE y 2008/7/CE, relativas a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, a no ser que en relación con alguna o algunas de ellas se considere que concurren los requisitos que imponen la aplicación del Derecho de la Unión declarado por el Tribunal de Justicia sin necesidad de plantear dicha cuestión prejudicial (asunto Cilfit, C-283/81):

Primera.- ¿Si resulta compatible con los artículos 63 y 65 del TFUE un impuesto sobre las aportaciones al capital exigido en relación con una operación de ampliación de capital realizada el 1 de diciembre de 2008 mediante aportación dineraria, a pesar de que a dicha fecha las aportaciones al capital realizadas mediante aportaciones no dinerarias se encontraban exentas de dicho impuesto, no existiendo ninguna otra diferencia entre unas y otras aportaciones de capital que la de los medios empleados (dinerarios o no dinerarios) para llevar a cabo dicha ampliación, cuando tanto la Directiva 69/335/CEE como la Directiva 2008/7/CE no distinguen entre unas y otras aportaciones de capital y cabe presumir que las aportaciones no dinerarias de bienes situados en España resultan más fáciles de realizar por los socios residentes en España que por los socios residentes en otros Estado miembros?

Segunda.- ¿Si resulta compatible con los artículos 4.1.c), 7.2 y 9 de la Directiva 69/335/CEE que la normativa española considere únicamente exentas determinadas operaciones de ampliación de capital realizadas mediante aportaciones no dinerarias, pero no las mismas operaciones realizadas mediante aportaciones dinerarias al capital, a pesar de que los citados preceptos no distinguen entre las mismas ni permiten exenciones selectivas de las operaciones de aportación al capital o, por el contrario, habiéndose establecido una exención para determinadas aportaciones al capital, la misma debe considerarse necesariamente aplicable en relación con cualquier aportación al capital realizada por cualquier otro medio considerado sujeto a gravamen por la norma interna?

Tercera.- ¿Si la falta de trasposición por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, del artículo 5.1 a) de la Directiva 2008/7/CE que establece la no sujeción de las aportaciones al capital realizadas por cualquier medio permite que los sujetos pasivos puedan invocar el efecto directo de la misma en relación con la operación de aportación al capital realizada el 1 de diciembre de 2008, es decir, cuando dicha Directiva ya estaba en vigor e inmediatamente antes del plazo máximo concedido para su trasposición al ordenamiento interno por dicha Directiva (31 de diciembre de 2008)>>.

TERCERO.- Conferido traslado a la Administración del Estado se formalizó la oposición, y se suplicó sentencia desestimatoria. Por el Letrado de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Cantabria se solicita igualmente la desestimación del recurso.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 31 de enero del presente año, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes fácticos de la sentencia recurrida.

La sentencia recurrida en sus primeros fundamentos jurídicos sienta la siguiente premisa fáctica y los términos del debate en la forma siguiente:

<<PRIMERO.- Tiene por objeto el presente recurso contencioso administrativo el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa contra acuerdo de la jefa del servicio de tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Cantabria que desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), modalidad de operaciones societarias y devolución de ingresos indebidos por importe de 760.028,99 euros.

SEGUNDO.- La resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Central rechaza la pretensión actora de considerar que la percepción de un impuesto a las aportaciones como consecuencia de una ampliación de



capital mediante aportación dineraria a una sociedad de capital resulta incompatible con la Directiva 69/335/CEE debido a que su art. 7 debería haber llevado a España a renunciar a gravar cualquier ampliación de capital subsumible en el art. 4.1.c), independientemente de la naturaleza del bien aportado para cubrir la ampliación; y es que dicho art. 7.2 al disponer que "los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2 o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 por ciento", permitía la exención para todas o para alguna de las categorías del art. 4.2 (desde la letra a) hasta la h), pero no amparaba que se distinguiera dentro de cada categoría (y a las ampliaciones de capital se las refiere englobadas en un mismo grupo, "mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza"). La argumentación de la mercantil se apoya en que España en fecha 1 de diciembre de 2008 ya había renunciado a gravar ciertas ampliaciones de capital como las cubiertas mediante aportaciones no dinerarias pues el art. 45.I.B).10 TRLITP y AJD ya recogía como exentas "las operaciones societarias a que se refiere el art. 21 anterior, a las que sea aplicable el régimen especial determinado en el título 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas".

Termina diciendo el TEAC que: "Lo único cierto es que, a la fecha en que se formalizó la operación (1 de diciembre de 2008) la normativa vigente del ITP y AJD sujetaba a gravamen todos los aumentos de capital a excepción de los que se llevaran a cabo en el marco de las operaciones de fusión, escisión, canje de valores o aportación de activos que cumplieren con ciertas condiciones, las cuales quedaban sujetas, pero exentas.

TERCERO. La mercantil demandante considera que existe contrariedad entre los arts. 19 y siguientes TRLITP y AJD aprobado mediante RD Leg. 1/1993, de 24 de septiembre, con disposiciones de la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y, a título subsidiario, con el art. 56 del Tratado Constitutivo de la UE, actualmente, art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE, sobre la libre circulación de capitales dentro de la Unión Europea.

Concretamente, respecto a la improcedente exacción del impuesto sobre las aportaciones debido a la contrariedad del mismo con el derecho de la Unión Europea; pone de manifiesto la mercantil demandante que:

1. De la Directiva 69/335/CEE de 17 de julio del Consejo en su redacción posterior a las modificaciones introducidas por la Directiva 85/303/CEE de 10 de junio del Consejo se desprendían las siguientes consideraciones:

El art. 4 apartado 1 enumeraba las operaciones que estaban sujetas al impuesto sobre las aportaciones entre las que se encontraba el aumento de capital social de las sociedades de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza (art. 4, apartado 1, c)).

El art. 4, apartado 2, indicaba que algunas otras operaciones, las expresamente enumeradas en ese apartado 2, podían seguir estando sujetas al derecho de las aportaciones en la medida en que estuvieran gravadas al tipo del 1 por ciento a fecha 1 de julio de 1984.

El art. 7 apartado 1, con objeto de imponer la exención de las operaciones que entonces estaban sujetas al tipo impositivo reducido, imponía esta exención para las operaciones ya exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,5 por ciento a 1 de julio de 1984.

El art. 7, apartado 2, dejaba la posibilidad a los estados miembros de eximir del impuesto sobre las aportaciones las clases de operaciones contempladas en el art. 4.1 o bien de someterlas a un tipo único que no superara el 1 por ciento.

2. Conforme a lo dispuesto en el art. 19, apartado 1, TRLITP y AJD con relación al art. 26 del mismo texto legal, en la fecha de la operación (1 de diciembre de 2008) la constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de las mismas estaban sujetas a la modalidad de operaciones societarias (OS) del ITP y AJD al tipo impositivo del 1 por ciento. Hasta el 31 de diciembre de 2008, las ampliaciones de capital mediante aportaciones no dinerarias estaban exentas de la modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD en virtud del art. 45.I.B.10 del TRLITP y AJD siempre que resultara de aplicación el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores ex art. 94 del TR de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por RD Leg. 4/2004, de 5 de marzo.

Desde el 1 de enero de 2009, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, la Ley del ITP y AJD se vio nuevamente modificada en lo que respecta a la tributación de este tipo de operaciones por la citada modalidad de Operaciones Societarias del ITP y AJD de tal suerte que, con la modificación introducida, las operaciones de reestructuración, entre las que se encontraban ciertas aportaciones no dinerarias (contempladas en el art. 94 de la Ley del impuesto de Sociedades) pasaban a estar no sujetas a la modalidad operaciones societarias en lugar de exentas, en virtud del art. 19.2°.1 de la LITP y AJD en conexión con el art. 21 del citado texto normativo, que disponía: "A los efectos del gravamen sobre las operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores



definidas en el art. 83, apartados 1, 2, 3 y 5 y en el art. 94 del TR de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por RD Leg. 4/2004 de 5 de marzo". En fecha reciente, se vio nuevamente modificada la Ley del ITP y AJD para eximir de la citada modalidad de operaciones societarias o del derecho a las aportaciones entre otras operaciones, las de aumento de capital (con carácter general y absoluto y con independencia de si la contraprestación de dicho aumento de capital es dineraria o no) que se ha incluido con efectos de 3 de diciembre de 2010 en el apartado 11 del art. 45.I.B) de la Ley del ITP y AJD como consecuencia de la promulgación del RD-Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

3. La incompatibilidad con la Directiva 69/335/CEE trae causa del mantenimiento del gravamen por la modalidad de operaciones societarias (OS) del ITP y AJD respecto de las ampliaciones de capital mediante aportaciones dinerarias debido a que el art. 7.2 de la Directiva 69/335/CEE debería haber llevado a España a renunciar a gravar cualquier ampliación de capital que fuera subsumible en el art. 4.1.c) con independencia de la naturaleza del bien aportado como consecuencia de la ampliación.

4. Considera que una operación de ampliación de capital por aportación dineraria o por aportación no dineraria constituía un mismo tipo de operación a los efectos de la Directiva citada quedando subsumidas en la categoría de "aumento de capital social mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza".

5. Considera que la introducción o mantenimiento por parte de un estado miembro de una diferencia de tratamiento entre las diferentes formas de aportaciones de capital según si se realizan de forma dineraria o no dineraria contraviene la directiva en cuestión por lo que el legislador nacional está introduciendo un tratamiento fiscal diferenciado que para el legislador europeo son operaciones de la misma categoría.

6. Cualquier otra interpretación de la Directiva 69/335/CEE y de los arts. 4 y 7 socavaría su efectividad.

7. Desde el momento en que España incorporó supuestos de exención de tributación sobre determinados tipos de categorías (efectuando una distinción allí donde el legislador comunitario no la hacía y no se podía hacer) nunca más debió someter a gravamen ninguna forma de aportación de bienes de cualquier naturaleza.

8. Infracción del art. 63 del TFUE por el que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre estados miembros y terceros países entre los que han de considerarse las inversiones denominadas directas mediante la titularidad de acciones así como las inversiones de cartera.

CUARTO.- El abogado del Estado en su contestación a la demanda, afirma que la actora realiza una interpretación forzada de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, según la cual, el empleo de la expresión "todas las operaciones" elimina la posibilidad de que se acuda a la exención en unos casos y no en otros por lo que, según la mercantil actora, debería aplicarse de manera uniforme e indiferenciada la exención a toda ampliación de capital cualquiera que sea el medio por el que se realiza.

Según la actora, el art. 7.2 de la directiva al prever que "Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 por ciento", la legislación española de 2008 vulnera el derecho comunitario al no declarar exentas la totalidad de las ampliaciones de capital, dejando sujetas y no exentas aquellas que, como la que nos ocupa, consiste en la aportación dineraria.

Dice el abogado del Estado que en el año 2008, la legislación española ya había renunciado a gravar ciertos tipos de ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias pero no al amparo del art. 7.2 de la Directiva 69/335/CEE sino de acuerdo con la exigencia establecida en la Directiva 90/34/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un estado miembro a otro. Menciona las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2010 y de 20 de octubre de 2006 .

El letrado de los servicios jurídicos tras suscribir la tesis del abogado del Estado estima correcta la resolución administrativa impugnada que grava las aportaciones dinerarias de operaciones societarias a la fecha del devengo y que la mercantil realiza una interpretación interesada de la normativa comunitaria que no imponía a España la obligación de declarar exentas todas las operaciones de ampliación de capital sino que establecía la posibilidad de establecer exenciones con relación a determinadas operaciones societarias entre las que se encontraban las ampliaciones de capital, sin que implique que no quepa la distinción entre los diferentes tipos de ampliaciones de capital, al carecer dicha interpretación de cobertura normativa y jurisprudencial, sino todo lo contrario derivada de la Directiva 90/34/CEE que inspira la redacción del art. 45 . I.B.IO del RD Leg. 1/1993 por el que se declaran exentas las ampliaciones de capital sometidas a un régimen fiscal especial lo que conlleva que la introducción de diferencias en la tributación sobre las ampliaciones de capital distinguiendo entre las dinerarias y no dinerarias no vulneraba el art. 7.2 de la Directiva 69/335/CEE >>.

SEGUNDO.-Fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida para desestimar el recurso.

En el fundamento jurídico quinto la sentencia recurrida sostiene que:

<< (...) la diferencia de tratamiento entre las diferentes formas de aportaciones destinadas a una ampliación de capital, según sea aportación dineraria (sujeta al impuesto) o no dineraria (exenta del impuesto), no contraviene la Directiva 69/335/CEE de 17 de julio modificada por directiva 85/303/CEE del Consejo de 10 de junio en cuestión por cuanto, aunque el derecho español desarrolla un tratamiento fiscal diferenciado para operaciones que son para el legislador europeo de la misma naturaleza o categoría -a tenor del art. 4.1.c) de la directiva- lo cierto es que el art. 7.2 de la misma lo permite al decir que "Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único del 1 %"; en su virtud, la legislación nacional opta por eximir a las operaciones distintas de las del art. 4.2 de la directiva, como son las ampliaciones de capital mediante aportación no dineraria, sin que en esta posibilidad de exención deba regir a tales efectos la relación del art. 4.1 de la directiva mencionada relativa al aumento de capital social mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

Como ha dicho el Tribunal Supremo en sentencia de 5 de mayo de 2010, recurso 35/2005, siguiendo la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 2007 en el asunto C-366, aunque ésta sentencia interpreta la aplicación de la normativa en relación con Portugal cuya adhesión a las Comunidades Europeas se produjo en la misma fecha que España -1 de enero de 1986 - sólo es válida la versión de la Directiva 69/335/CEE del Consejo resultante de la Directiva 85/303/CEE:

"De los anteriores razonamientos se desprende que en el caso de España, la versión aplicable de la Directiva 69/335 es la contenida en la Directiva 85/303, conforme a la cual la exención sólo será aplicable a las operaciones que estuvieren exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 % el 1 de julio de 1984. Este no es el caso de España, pues en dicha fecha las operaciones societarias estaban gravadas con el 1 % o el 0,75 % según se tratase o no de sociedades anónimas, según establecía el artículo 26 del Real Decreto Legislativo 3050/80, de 30 de diciembre .

Ahora bien, se plantea el problema de si el mantenimiento del gravamen que efectuó el Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, era posible conforme a la Directiva 69/335 en su versión 85/303.

La sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 2007 impone la aplicación del artículo 7 de la Directiva pese a la introducción con posterioridad al 1 de enero de 1986 de un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava las operaciones de aumento de capital comprendidas en su ámbito de aplicación, pese a que no se gravaba con dicho impuesto el 1 de julio de 1984.

El supuesto es distinto que en el caso aquí contemplado pues se trataba de un gravamen "ex novo", y no como aquí ocurre, del mantenimiento del ya existente, lo que se hace con el fin de refundir las disposiciones vigentes en materia de Impuesto sobre Sociedades. No se trata, por tanto, de la creación o como dice la sentencia del Tribunal de Justicia de "introducción" sino de mantener el que estaba vigente.

Por estas razones, procede desestimar el recurso, así como la pretensión de plantear cuestión previa al Tribunal de Justicia, por tratarse de una cuestión clara ya resuelta por dicho Tribunal, y que no precisa de mayores aclaraciones."

Consecuentemente, al supuesto español en el año 1986 no le era aplicable el art. 7.1 de la Directiva 69/335/CEE consistente en la exención del derecho de aportación porque ninguna de las operaciones societarias estaban exentas o gravadas a un tipo igual o inferior al 0,50 %; a partir del RD Leg. 1/1993 se plantea si era posible el mantenimiento del gravamen respecto a las aportaciones dinerarias pues no se trataba de introducirlo sino de mantenerlo como ya estaba lo cual encaja en la previsión del art. 7.2 de la directiva que contempla la facultad de eximir del derecho de aportación o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 por ciento, que es lo que ocurre en el supuesto de autos>>.

En el Fundamento jurídico sexto, la sentencia recurrida recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2006, que sobre esta misma cuestión, dice:

<<La referida Directiva 69/335/CEE establece en su art. 4.1.a) ,b) ,c) ,d) , en cuanto al hecho imponible, que "1. Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones:

a) la constitución de una sociedad de capital; b); c) el aumento del capital social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza; d) el incremento de patrimonio social de una sociedad de capital mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza".



La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de enero de 2006 (Servicios Engineering Investments BV), al interpretar el alcance de lo expuesto por el art. 4 apartado 1, letra c) de la citada Directiva, expuso:

"Dado que el patrimonio social se define como el conjunto de los bienes que los socios han puesto en común, con sus incrementos, (véase, en este sentido, la Sentencia de 28 de marzo de 1990, Siegen, C-38/88, Rec. p. 1-1447, apartado 12), el incremento del patrimonio social en el sentido del art. 4, apartado 2, letra b), de la citada Directiva comprende, en principio, cualquier forma de aumento del patrimonio social de una sociedad de capital. Así, el Tribunal de Justicia ha calificado de incremento del patrimonio social en el sentido de dicha disposición, por ejemplo, una transferencia de beneficios, (véase la sentencia de 13 de octubre de 1992, Weber Haus, C-49/91, Rec. p. 1-5207, apartado 10), un préstamo sin interés, (véase, en particular, la sentencia de 17 de septiembre de 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Rec. p. 1-7397, apartado 18), una asunción de pérdidas, (véase la Sentencia Siegen, antes citada, apartado 13, y la renuncia a un crédito, véase la Sentencia de 5 de febrero de 1991, Deltakabel, C-15/89, Rec. p. 1-241, apartado 12)".

Por otro lado, el art. 4.2.b) de la Directiva 69/335/CEE dispone que podrán continuar siendo sometidos al derecho de aportación, entre otros actos, el incremento del patrimonio social de una sociedad de capital por medio de prestaciones efectuadas por un socio que no supongan un aumento del capital social, sino que o tengan como contrapartida una modificación estatutaria, o bien puedan aumentar el valor de las partes sociales". (...) Como consecuencia de ello, debe ser desestimado el recurso, sin que resulte necesario plantear la cuestión prejudicial pretendida por la actora por no ser de concreta aplicación la doctrina del TJCE al caso concreto enjuiciado".

TERCERO.- Primer motivo de casación. Incongruencia omisiva.

Al amparo del artículo 88.1.c) de la LJCA, por el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, al haberse infringido las normas de la sentencia, en la medida en que el Tribunal Superior de Cantabria no se pronuncia sobre la infracción por la normativa nacional aplicada de los artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Sostiene que la sentencia recurrida resulta incongruente al desconocer la necesidad de juzgar dentro de los límites de las pretensiones deducidas para fundamentar el recurso (ex artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 33.1 de la U). Así, omite cualquier pronunciamiento relativo a la infracción de los artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, por el que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países entre las que han de considerarse las inversiones denominadas directas mediante la titularidad de acciones así como las inversiones de cartera, aun cuando uno de los motivos jurídicos en los que hallaba sustento la pretensión de la recurrente era, sin duda alguna, la infracción del citado precepto comunitario, por lo que debió resolver sobre esta cuestión de forma específica.

Para la recurrente, dos fueron las pretensiones de anulación por incompatibilidad con el Derecho de la Unión invocadas por la recurrente en su recurso. La primera, incompatibilidad con lo establecido en el derecho derivado (Directiva 69/335/CEE), que fue la única resuelta por la Sentencia, habiendo quedado sin decidir la segunda, relativa a la infracción de una libertad fundamental del TFUE, es decir, la libertad de movimientos de capitales entre los Estados miembros.

Sostiene la recurrente que de la conclusión de la sentencia de compatibilidad con la Directiva 69/335 no se sigue, necesariamente, la ausencia de afectación de la libertad de movimiento de capitales, porque la misma prohíbe "todas las restricciones" con dicho efecto aunque resulten de una norma que, en principio, se considere compatible con el Derecho derivado de la Unión (Directiva 69/335/CEE) aisladamente considerado, y recuerda que en su demanda ante el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, invocó en la instancia que la distinción entre aportaciones dinerarias y no dinerarias a efectos de gravamen por el Impuesto sobre Operaciones Societarias introducía una limitación indirecta de naturaleza fiscal a los movimientos de capitales. Pues, aunque los residentes en otros Estados miembros podrían aportar bienes situados fuera de España, resulta indudable que las empresas que operan en España lo hacen fundamentalmente con activos situados en su territorio y que, por esta razón, son más idóneos para el desarrollo de la actividad y reciben un especial tratamiento fiscal en caso de aportación (no dineraria) al capital.

Sostiene la recurrente que ni la Resolución del TEAC ni la sentencia recurrida contienen pronunciamiento alguno sobre este motivo de oposición, ni expreso ni tácito, cuya motivación pudiera inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, con infracción de las normas reguladoras de la sentencia (STS de 7 de marzo de 2014, Rec. n° 2143/2011 y STS de 12 de marzo de 2009, Rec. n° 10670/2004).



Como alegan el Abogado del Estado y el del servicio jurídico del Gobierno de Cantabria la congruencia ha de referirse, no a las alegaciones, sino a las pretensiones, y a esos efectos puede haber incluso un pronunciamiento tácito, siempre que sea inequívoco el sentido de la sentencia y las razones en que se funda.

Recuerda el Abogado del Estado la doctrina del Tribunal constitucional, que sostiene que *<< por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva (desde nuestra temprana STC 20/1982, de 5 de mayo, F. 2, hasta las más próximas SSTC 158/2000, de 12 de junio, F. 2; 309/2000, de 18 de diciembre, F. 6; 82/2001, de 26 de mayo, E. 4; 205/2001, de 15 de octubre, F. 2; 141/2002, de 17 de junio, F. 3); y también del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencias Ruiz Torija c. España e Hiro Balani c. España, de 9 de diciembre de 1994), que no toda falta de respuesta a las cuestiones planteadas por las partes produce una vulneración del derecho a la tutela efectiva, y que tales supuestos no pueden resolverse de manera genérica, sino que es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar, primero, si la cuestión fue suscitada realmente en el momento oportuno (SSTC 1/2001, de 15 de enero, E. 4; 5/2001, de 15 de enero, F. 4), y, segundo, si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del derecho reconocido en el art. 24.1 CE o si, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias de la tutela judicial efectiva. Para ello debe distinguirse entre lo que son meras alegaciones o argumentaciones aportadas por las partes en defensa de sus pretensiones y estas últimas en sí mismas consideradas. Respecto de las alegaciones, y salvo que se trate de la invocación de un derecho fundamental (STC 189/2001, de 24 de septiembre, F.1), puede no ser necesaria una respuesta explícita y pormenorizada de todas ellas, pudiendo bastar, en atención a las particulares circunstancias concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales. Respecto de las pretensiones, en cambio, la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor, sin más excepción que la de una desestimación tácita de la pretensión, de modo que del conjunto de razonamientos de la decisión pueda deducirse, no ya que el órgano judicial ha valorado la pretensión, sino además los motivos de la respuesta tácita (por todas, STC 85/2000, de 27 de marzo, E. 3) (...) la incongruencia omisiva es un quebrantamiento de forma que sólo determina vulneración del art. 24.1 CE si provoca la indefensión de alguno de los justiciables, alcanzando relevancia constitucional cuando, por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos o intereses legítimos sometidos a su jurisdicción, provocando una denegación de justicia (STC 169/2002, de 30 de septiembre, E. 2)>> .*

Igualmente esta Sala en Sentencia de 28 de Septiembre de 2012 (Recurso Núm.: 3087/2009), entre muchas otras, sostiene que: *<<El vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurrió la controversia procesal" (STC 44/2008, de 10 de marzo, EJ 2), cuando, "por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción, provocando una denegación de justicia" (STC 167/2000, de 18 de julio, EJ 2). Dentro de la incongruencia, la llamada incongruencia omisiva o "ex silencio" "se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales" (STO 44/2008, cit., FJ 2). En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha venido señalando que "es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del artículo 24.1 CE o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva" (SSTC 167/2007, cit., FJ 2; 176/2007, de 23 de julio, EJ 2; y 29/2008, de 20 de febrero, EJ 2).*

En suma, *"la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundamentadores de la respuesta tácita" (STC 180/2007, de 10 de septiembre, FJ 2; en el mismo sentido, STC 138/2007, de 4 de junio, FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo este Tribunal en numerosas Sentencias (entre las últimas, la de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de octubre de 2008, rec. cas. núm. 2886/2006, FD Segundo), así como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras, en las Sentencias*



de 9 de diciembre de 1994 (asunto *Hiro Balani c. España*), SS 27 y 28, y de 9 de diciembre de 1994 (asunto *Ruiz Torrija C. España*), SS 29 y 30>>.

Pues bien en el presente caso la incongruencia denunciada por la recurrente no existe porque va referida a los argumentos jurídicos, que no constituyen en rigor cuestiones, que sí que requieren un análisis, junto con las pretensiones, por el órgano jurisdiccional. Para las recurridas, no cabe duda de que la sentencia impugnada resuelve las pretensiones de la recurrente, aunque no en el sentido y con los argumentos que pretende. La Sala de instancia confirma la adecuación de la norma nacional cuestionada con el derecho primario europeo, pues la propia actora reconoce que la norma afecta del mismo modo a los inversores de países comunitarios como a los españoles. En consecuencia, al hacer una interpretación del derecho comunitario derivado que parte de esta premisa, es evidente que tácitamente se rechaza la existencia de prácticas restrictivas del movimiento de capitales entre los países miembros de la Unión Europea, que la recurrente pretende ver en la existencia objetiva de una mayor facilidad de optar por aportaciones no dinerarias los inversores españoles, por presumir que tales aportaciones están en territorio español, mientras que las de los de otros países comunitarios se entiende estarán preferentemente en sus países de origen.

El motivo ha de ser desestimado.

CUARTO.- Segundo motivo de casación, al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción, alega la supuesta infracción del artículo 19 del Tratado de la Unión Europea y de los artículos 4.1.c), 7.2 y 9 de la Directiva 69/335/CEE de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y de los artículos 5.1.a) y 15 de la Directiva 2008/17/CE, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales y de la jurisprudencia aplicables.

Reitera la recurrente los argumentos esgrimidos en la instancia. La entidad recurrente practicó una ampliación por valor de 76.002.898,73 y con fecha 1 de diciembre presentó autoliquidación por el impuesto anteriormente mencionado. Posteriormente la empresa promovió procedimiento de rectificación de la autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos, al entender que dicho gravamen resultaba contrario a la normativa comunitaria. Dicho solicitud fue desestimada por el Servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria que acordó confirmar la autoliquidación presentada, posteriormente confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Central.

La normativa interna vigente al tiempo del devengo gravaba las operaciones societarias consistentes en ampliaciones de capital ejecutados a través de aportaciones dinerarias (como es el caso). Así, el artículo 19 del Real Decreto Legislativo de 24 de septiembre de 1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados señala:

<<i. Son operaciones societarias sujetas: i La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.>>

La base imponible del impuesto según el artículo 25 de dicho texto normativo esta constituida en la constitución y aumento del capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, La base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas".

Y en el artículo 45.1.B.10 del Real Decreto dictado, se dispone que estarán exentas: "Las operaciones societarias a que se refiere el artículo 21 anterior, a las que sea aplicable el régimen especial establecido en el título 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas>>.

La citada Ley 29/991, en su Exposición de motivos señala lo siguiente:

<<El Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas obliga a adaptar nuestra legislación fiscal a las normas comunitarias y a las modificaciones que de las mismas se vayan produciendo en el tiempo.

Por ello, la presente Ley regula un conjunto de materias cuyo lazo de unión es, precisamente, la necesidad de adecuar nuestra normativa tributaria a las normas de armonización emanadas de la comunidad Económica Europea.

El Título 1 tiene como finalidad primordial incorporar a nuestro ordenamiento jurídico las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE. del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. A través de estos negocios jurídicos se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas; de ahí su relevancia fiscal.



Si bien la norma comunitaria únicamente versó sobre aquellas operaciones que se realicen entre entidades residentes en diferentes Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, los principios tributarios sobre los que está construida son igualmente válidos para regular las operaciones realizadas entre entidades residentes en territorio español. Por este motivo, se establece un régimen tributario único para unas y otras.

Este régimen tributario responde a un principio básico: La neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla....>>

La Ley se refiere en su Título 1 al régimen fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores. En consecuencia, la ampliación de capital mediante aportaciones dinerarias, a la fecha del devengo, constituía una operación societaria gravada y no exenta.

La Sentencia objeto de impugnación señala que la diferencia de tratamiento entre las aportaciones dinerarias y no dinerarias no contraviene la Directiva 69/335/CEE por cuanto, aunque el derecho español desarrolla un tratamiento fiscal diferenciado para operaciones que son para el legislador europeo de la misma naturaleza o categoría, a tenor del artículo 4.1.c) de la Directiva. El artículo 7.2 de la misma lo permite al decir que los Estados Miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único del 1%; en su virtud, la legislación nacional opta por eximir a las operaciones distintas de las del artículo 4.2 de la Directiva, como son las ampliaciones de capital mediante aportación no dineraria, sin que en esta posibilidad de exención deba regir a tales efectos la relación del artículo 4.1 de la Directiva mencionada relativa al aumento de capital social mediante la aportación de bienes de cualquier naturaleza.

La Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero no hace sino poner de manifiesto la legalidad de la posible exclusión de liquidación en unos casos y en otros no.

Dicha Directiva establece en el Considerando Sexto que "las pérdidas de ingresos que resultarían de la aplicación inmediata de tal medida parecen, no obstante, inaceptables para los Estados miembros que actualmente aplican el impuesto sobre aportaciones. Dichos Estados miembros deben, por consiguiente, tener la posibilidad de continuar sometiendo al impuesto sobre las aportaciones todas o parte de las operaciones consideradas, entendiéndose que el tipo impositivo aplicado deber ser único en el interior de un mismo Estado miembro. Una vez que el Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de la presente Directiva, no debe poder volver a imponer dicho gravamen", dando por hecho por lo tanto la facultad de los Estados miembros de decidir que operaciones están sometidas o no al impuesto sobre aportaciones.

Los Estados miembros pueden excepcionar, dentro de los límites marcados por la propia Directiva, unas u otras operaciones y la propia UE ya venía reconociendo la posibilidad de diferenciar entre las diferentes operaciones societarias. Ya en el año 2008, cuando tiene lugar el devengo, la normativa española había declarado exentos ciertos tipos de ampliaciones de capital, concretamente las realizadas mediante aportaciones no dinerarias, pero no de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Directiva 69/335, sino en aplicación de la Directiva 90/34/CEE, de 23 de junio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados ente sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE a una SCE de un Estado miembro a otro.

Fue la Directiva 90/34 la que inspiró la redacción del artículo 45.1.13.10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el cual se declaran exentas las ampliaciones de capital sometidas a un régimen fiscal especial, lo que implica que la introducción de diferencias en la tributación sobre las ampliaciones de capital, distinguiendo entre dinerarias y no dinerarias, no vulneraba el artículo 7.2 de la Directiva 69/335, puesto que esta diferenciación se encontraba ya en la Directiva 90/34/CEE. En cuanto a la aplicación de la Directiva 2008/7/CE, a la fecha del devengo del impuesto aún no había finalizado el plazo de adaptación del derecho interno, siendo por lo tanto de aplicación la Directiva 69/335/CEE, que no queda derogada hasta el 1 de enero de 2009.

Por otra parte la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero, no suprime el impuesto sobre las aportaciones de una manera absoluta, pues en el Considerando Sexto de dicha Directiva se establece que los Estados miembros deben tener la posibilidad de continuar sometiendo al impuesto sobre las aportaciones todas o parte de las operaciones consideradas y; en el artículo 7.1 se establece que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, letra a), los Estados miembros que, a partir de 1 de enero de 2006, sometiesen a las sociedades de capital al impuesto sobre las aportaciones de capital (en lo sucesivo, el impuesto sobre las aportaciones) podrán continuar haciéndolo, siempre que se ajuste a lo dispuesto en los artículos 8 a 14.



QUINTO.- Motivo tercero, al amparo del artículo 88.1.d) LJCA , se alega la infracción del artículo 19 del TUE , así como de los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y de los artículos 14 y 24 de la CE , y de la Jurisprudencia que resulte aplicable.

Como sostiene la representación del Gobierno de Cantabria todas las ampliaciones de capital son iguales, y ello no solo a partir de la distinción entre aportaciones sujetas o no al régimen especial fiscal como es el caso de las aportaciones realizadas con ocasión de reestructuraciones societarias, sino también en casos diferentes en atención a sus intrínsecas circunstancias, como de manera ordinaria nos recuerda la jurisprudencia.

La STS de fecha 5 de mayo de 2010 rechaza que en el artículo 7.2 de la Directiva se establezca una implantación vertical directa del régimen de exención igual y uniforme para todas las ampliaciones de capital, en el Fundamento de Derecho Tercero establece que: *<<Aduce la recurrente que si se estima que la legislación española grava al 1% la operación que nos ocupa, tal gravamen es contrario al mandato de las Directivas Comunitarias. En particular, se refiere al artículo 7 de la Directiva 69 / 335 (LEur 1969,86) , modificado por las posteriores Directivas 73 /79 (LEur 1973,68 , 73/80(LEur 1973,59)y 85/303 LEur 1985,472)>>. En relación con este punto la sentencia de instancia señaló que:*

«El siguiente argumento de la demanda sostiene la viabilidad de la exención pretendida en base a la aplicación directa por el Tribunal de las Directivas Comunitarias que guardan relación con el supuesto planteado, y que, según su propia cita son las Directivas 69 / 335, 73/79, 73/80 y 85/303. Conforme manifiesta la actora estas normas habrán de ser objeto del "efecto directo vertical" que permite su aplicación bajo el principio de primacía con relación a la legislación nacional y ello por reunir los requisitos que para dicho efecto de las Directiva, sin necesidad de adaptación por el legislador nacional, ha establecido la doctrina jurisprudencial comunitaria y que pueden resumirse en contener mandatos de carácter incondicionado, suficientemente precisos y haber transcurrido con exceso el plazo de su adaptación, circunstancia esta última que no merece alegado alguno, ni por tanto acreditación, por parte de la demandante. Por el contrario el Tribunal estima que el sentido de las Directivas citadas no conduce a las conclusiones favorables a las pretensiones de la demandante que ella misma da por sentadas y que, en todo caso y aún en la admisión de una hipótesis diferente, sus mandatos estarían lejos del carácter incondicional y preciso que requiere la doctrina jurisprudencial para predicar una consecuencia de semejante trascendencia en un mecanismo jurídico que en principio se vería precisado de desarrollo en el ámbito nacional para que fuese de obligada aplicación.

Así, las cuatro Directivas se reconducen al art. 7 de la primera (la Directiva 69 / 335) pues el resto no hace sino modificar o introducir adiciones en dicho precepto. Lo conclusión de todas ellas es que la Directiva de 1985 ha considerado exentas todas las operaciones, incluidos los canjes de valores siempre que, en aplicación de estas normas contasen con tipos reducidos del impuesto o lo que es lo mismo, un tipo inferior que es el gravado en el derecho español en la modalidad de operaciones societarias (art . 26 del texto refundido del impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993). En suma, la exención comunitaria tiene como requisito que la operación debiere haber estado gravada con anterioridad a un tipo inferior al 1%. Pues bien, el Tribunal no advierte que sea éste el significado del conjunto de las Directivas como seguidamente veremos: utilizando los textos del Diario Oficial de las Comunidades Europeas que acompaña la actora a su demanda, y es obligado reconocer la completa y detallada labor realizada por aquélla en su aportación documental, que facilita en gran medida el estudio de un supuesto complejo, en el texto original de la Directiva 69 / 335, el tipo reducido del apartado b) del art.7 requería que una o varias sociedades del capital aporten la totalidad de su patrimonio circunstancia inexistente en el su puesto de autos pues ni el INI ni, obviamente, la Dirección del Patrimonio son sociedades de capital, ni, mucho menos aún, han aportado la totalidad de su patrimonio; el tipo reducido del apartado c) se establece únicamente con carácter facultativo y hasta 1 de enero de 1973; mediante la Directiva 73/79 se adicionó un artículo 7 b) bis que, sin perjuicio de su dudosa aplicación a entidades que no son sociedades de capital, se establece también con carácter facultativo bajo la expresión "podrá"; la Directiva 73/80 no modifica el esquema anterior sino que permite que las reducciones ya establecidas disminuyan hasta el 0% y, por último, la Directiva 85/303 lo único que hace, a estos efectos, es imponer en exención a los tipos reducidos que, insistimos, no son a nuestro juicio obligatorios para el legislador español (que, de hecho, no los redujo) para el supuesto objeto de las presentes actuaciones. Por esta razón cuando, a propósito de la introducción de la exención en la Disposición Adicional acta va de la Ley 4 9/1995 del Impuesto de Sociedades, la demandante pretende amparar su derecho en la explicación a la enmienda, que acabó siendo el precepto, ofrecida por el Grupo Catalán en el Congreso debemos decir que, en primer lugar, dicha explicación no pasa de ser un criterio interpretativo tan respetable como sujeto a discrepancia por el juzgador y en segundo término, que cabe sobre dicha explicación interpretaciones distintas. Así, el motivo se sintetiza en que de opta res por la exención, como hace la Ley de Sociedades, ésta habrá de abarcar todas las operaciones citadas "en concordancia con lo dispuesto en la normativa comunitaria, Directiva 69/ 335 CEE, en concreto tras la modificación introducida por la Directiva de 20-6-1985". Pues bien, si el término "en concordancia" implica que a éstas conducen a las Directivas mencionadas ya hemos manifestado nuestro parecer diferente puesto que entendemos que el mandato afecta únicamente a las operaciones sometidas a



tipos inferiores al 1% y para el supuesto planteado el legislador español no venía obligado a efectuar dicha reducción. Por el contrario "en concordancia" puede ser también interpretado, y así lo entendemos, como reflejo de la voluntad de continuar una tendencia normativa que consiste en ir introduciendo ventajas fiscales, hasta llegar a la exención para operaciones como las contempladas, caso en el que no existiría discrepancia alguna pero que, obviamente, no conduce a la conclusión estimatoria de las pretensiones de la demandante>>.

El motivo ha de ser igualmente desestimado.

SEXTO.- A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional procede la imposición de las costas procesales a la recurrente en la cuantía máxima de 8000 euros .

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : No ha lugar al recurso de casación núm. 3948/2015, interpuesto el Procurador Don Manuel Sánchez Puelles González-Carvajal, en representación de la NORBERT DENTRESSANGLE GERPOSA SL, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 19 de octubre de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo en el recurso contencioso-administrativo nº 332/2013, en impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de julio de 2013 que desestima la reclamación económico administrativa contra acuerdo de la Jefa del servicio de tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Cantabria que desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación del impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) por la modalidad de operaciones societarias y devolución de ingresos indebidos por importe de 760.028,99 euros, con expresa imposición de las costas procesales a la recurrente, en los términos de último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.