



Roj: **STS 6518/1997 - ECLI:ES:TS:1997:6518**

Id Cendoj: **28079130021997100519**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/11/1997**

Nº de Recurso: **544/1995**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **REC. ORDINARIO(c/d)**

Ponente: **PASCUAL SALA SANCHEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Noviembre de mil novecientos noventa y siete.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el recurso contencioso-administrativo directo interpuesto por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, representada por el Procurador Sr. García San Miguel y Orueta y bajo dirección letrada, contra determinados preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, en el que figura, como parte demandada, la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 27 de Julio de 1995, la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (C.E.O.E), representada por el Procurador Sr. García San Miguel y bajo dirección letrada, interpuso recurso contencioso-administrativo directo contra diversos preceptos, que después se especificarán, del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 22 de Junio siguiente. Esta Sala, por proveído de 9 de Octubre del propio año 1995, admitió a trámite el recurso, ordenó la publicación de los oportunos edictos y reclamó el expediente administrativo con todas las demás prevenciones legales en punto a la notificación a los interesados y su emplazamiento y posteriores presentaciones de demanda y contestación. Recibido el expediente, la parte actora formuló en tiempo la demanda aduciendo, sustancialmente, la ilegalidad de los arts. 25.1, 54.3, 64.5 párrafo 2, 74.2 y 3, 75.3.5 y 6, y 76.3 letras a) y c) del Reglamento mencionado, por vulneración de los mandatos legales que consagran, en nuestro ordenamiento, el principio de jerarquía normativa y exceder de los límites del Texto Refundido del aludido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre. Terminó suplicando la estimación del recurso y anulación de los indicados preceptos reglamentarios. Conferido traslado al Abogado del Estado para contestación, formuló, como alegación previa, la inadmisibilidad del recurso fundándose en que la contraparte, en su escrito de interposición, había limitado la impugnación al art. 7º del citado Reglamento, sin que hubiera pedido la subsanación del defecto citado, a lo que la demandante adujo que se trataba de un error de transcripción. La Sala, mediante auto de 11 de Julio de 1996, desestimó la referida alegación y acordó que el representante de la Administración contestase la demanda, trámite cumplimentado por dicha parte, en virtud de escrito de 3 de octubre de 1996, en el que defendió la legalidad de los preceptos impugnados, aduciendo, también sustancialmente, que no contrariaban el Texto Refundido del que constituían mero desarrollo y que respondían a criterios sustentados en anteriores normas, o en interpretaciones jurisprudenciales o en criterios de lógica jurídica. Terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación de los preceptos impugnados.

SEGUNDO.- No solicitado el recibimiento a prueba, la Sala, en virtud de proveído de 7 de Octubre de 1996, acordó que las partes formularan conclusiones sucintas, trámite cumplimentado por las mismas mediante



escritos de 25 de Octubre de 1996 y 14 de Marzo de 1997, respectivamente, en los que, en esencia, vinieron a ratificarse en las posiciones mantenidas en la demanda y contestación.

TERCERO.- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del día 21 de Octubre de 1997, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto de este recurso, conforme se desprende de la relación de antecedentes precedentemente expuesta, la impugnación, formulada por la "Confederación Española de Organizaciones Empresariales" (C.E.O.E.), de los artículos 25.1; 54.3; 64.5, párrafo 2º; 74.2 y 3; 75.3.5 y 6 y 76.3, letras a) y c), del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, y publicado en el Boletín Oficial del Estado nº 148 del día 22 de Junio siguiente. El recurso, por tanto, tiene un contenido más limitado que el nº 532/95, resuelto también por Sentencia de esta Sala del día de la fecha, que se refiere, además de a los preceptos acabados de citar, a los arts. 39; 62.b), y párrafo 2º; 70.4; 74 íntegro y 88, todos, lógicamente, del Reglamento precitado de 1995. Por otra parte, comprende un precepto no incluido en el antecitado recurso: el art. 76.3, letra a). Por consiguiente, la presente sentencia ha de reproducir la fundamentación jurídica y la decisión sobre los preceptos de común impugnación -bien que atemperada dicha fundamentación a las alegaciones producidas en este proceso, no siempre totalmente coincidentes con las del recurso homónimo-, y ha de pronunciarse con independencia solo en lo que afecta a la legalidad del antes indicado art. 76.3, letra a), del Reglamento en cuestión.

SEGUNDO.- El primero de los artículos del Reglamento anteriormente mencionado -el 25.1- establece que "la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviera prevista la posterior constitución de la garantía". La parte recurrente aduce que, al haber agregado el precepto impugnado respecto del Texto Refundido - art. 15.1- el requisito de que la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o esté prevista en el otorgamiento de éste, el Reglamento se ha extralimitado respecto de la norma de cobertura y ha condicionado una prescripción legal que aparecía formulada en términos generales y sin restricción alguna.

Sin embargo, frente a tal pretensión, es preciso concluir la inexistencia de extralimitación alguna. El Reglamento, en este punto, se ha limitado a interpretar, aclarar o completar lo dispuesto en el Texto Refundido, de acuerdo, además, con el criterio interpretativo mantenido por la jurisprudencia, como en seguida se verá. Reducir la vía reglamentaria, prácticamente, a una mera reproducción de los preceptos de la Ley que desarrolla, significaría tanto como desvirtuar el sentido y función del Reglamento como disposición que integra e innova el ordenamiento jurídico.

En efecto; un análisis histórico de la normativa reguladora de la cuestión nos permite sacar las siguientes conclusiones:

a.- En el antiguo Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, los préstamos garantizados con hipoteca o con otras cargas reales tributaban exclusivamente por la constitución de los derechos reales de garantía.

b.- Sin embargo, el artículo 155.16 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria, altera el tratamiento legal y establece que "la constitución y prórroga de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por este último concepto...".

c.- Dicho artículo pasó a ser el artículo 58 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril.

d.- Incomprendiblemente, la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados omite el precepto anterior.

e.- No obstante, reaparece en el artículo 15 del Texto Refundido de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de Diciembre, con la siguiente redacción: "la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo".

f.- Tal texto es reiterado, al pie de la letra, en el artículo 18 (con algún simple matiz) del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, y, especialmente, en el artículo 15.1 del actual Texto Refundido del Impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.



En general, la doctrina legal del Tribunal Supremo ha venido sentando, habitualmente, lo siguiente:

- 1.- Para que haya un solo acto liquidable, es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente (sentencia de 2 de diciembre de 1971).
- 2.- Se admite que la garantía se preste con posterioridad, si la preveía el título constitutivo del préstamo (sentencia de 30 de noviembre de 1977).
- 3.- También se admite la sustitución de la garantía por otra, si estaba previsto en la escritura de constitución del préstamo (sentencia de 10 de febrero de 1977).

En conclusión: como no ha cambiado, respecto a la cuestión analizada, el texto normativo, desde el año 1967 hasta el Texto Refundido de 1993, ni la jurisprudencia generalmente aplicable, debe admitirse la validez y adecuación a derecho de la redacción actual del artículo 25.1 del Real Decreto 828/1995; y rechazarse, por tanto, en este punto, el recurso interpuesto.

En el supuesto aquí considerado, no cabe pensar que el Reglamento condiciona lo que la Ley considera incondicionado, pues tanto ésta como aquél no ofrecen dudas de que los derechos de hipoteca y demás derechos reales en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por este último concepto.

Lo que el Reglamento hace, con su precisión, es evitar que se produzcan abusos o actuaciones (ostensiblemente no queridas por el legislador) destinadas a burlar el Impuesto o a establecer auténticas ficciones.

Además, el artículo 18 del anterior Reglamento de 1981 utilizaba la expresión "constitución de préstamos garantizados", lo cual implica que no se puede atribuir a dicha frase otro significado que el de préstamos y garantías simultáneos o de garantías previstas en el propio documento de constitución de aquellos.

TERCERO.- El artículo 54.3 del Reglamento, segundo de los aquí impugnados por la Confederación actora, establece que "la reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas, tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas".

Entiende la entidad recurrente que, en este precepto, el Reglamento "inventa" (sic) una nueva base imponible para los supuestos de reducción de capital mediante el mecanismo de la adquisición o compra por la sociedad de sus acciones para su ulterior amortización, cuando el Texto Refundido -art. 25.5- determina como base "el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios" y no el "valor nominal" de las acciones amortizadas.

Por su parte, la representación del Estado argumenta en sentido contrario sobre la base de entender que lo que hace el Reglamento en este precepto es especificar que tributará por el concepto de "reducción de capital" -hecho imponible contemplado en el art. 19.1.1º del Texto Refundido- la amortización por la sociedad de sus propias acciones que previamente ha comprado o ha adquirido. Añade que si bien en las reducciones de capital se gravan las devoluciones de bienes a los socios y esta circunstancia no se produce cuando la sociedad amortiza sus propias acciones, ello ocurre porque con anterioridad se han comprado las acciones a dichos socios y se les ha pagado su precio, y que es para estos casos para los que el Reglamento establece que es la misma sociedad, puesto que las acciones han pasado a ser suyas, la que está asumiendo la condición de sujeto pasivo con una base imponible constituida por el valor nominal de las acciones amortizadas, tal y como establecía el art. 19.13 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y Sobre Transmisiones de Bienes de 15 de Enero de 1959.

Sin embargo, la Sala no puede compartir esta última interpretación, pues así se desprende de los antecedentes de este precepto y de los propios mandatos del Texto Refundido hoy en vigor.

En efecto; el citado Reglamento de 1959, después de disponer en su art. 19.12 que la disminución del capital social se liquidará cuando se produzca alguna devolución o entrega a los socios", añadía, en el apartado 13 del mismo precepto, que "por igual concepto, y sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas, tributará la reducción del capital, mediante la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones". Pero esta regulación, que coincide, conforme se ha visto, con la posición de la representación del Estado, la hizo el citado Reglamento ante la parquedad del Texto Refundido de 21 de Marzo de 1958, que le servía de obligado antecedente y que, en este punto, se limitó a sujetar -art. 5.12- al Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, en cuanto ahora importa, "...toda disolución por disminución de capital...". La inexistencia de una clara y tajante consagración del principio de reserva de ley para la fijación de los elementos directamente determinantes de la deuda tributaria, que después establecería la Ley General de 28 de Diciembre de 1963 en su art. 10º, permitió que el precitado Reglamento se extendiera a la regulación de aspectos de este Impuesto que lógicamente debieron ser realizados por Ley. Por eso, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de Junio de 1964 - art. 150.12- y el Texto Refundido de 6 de Abril de 1967, este con mayor amplitud - art. 54-, previeron, como



hecho imponible, "la constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades"; como base de imposición -art. 70.13-, en la reducción de capital que produzca devolución o entrega de los bienes a los socios, "el valor de estos", y si la reducción de capital se hubiera producido mediante la adquisición por la sociedad de sus propias acciones, "el valor real de las acciones amortizadas", es decir, no ya el valor nominal de las mismas como estableció el Reglamento de 1959.

Pero fueron, en realidad, la Ley 32/1980, de 21 de Junio -creadora del concepto o modalidad de hecho imponible, en el Impuesto aquí examinado, de "operaciones societarias"-, y el Texto Refundido que aprobó el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de Diciembre, los que vinieron a sentar la regulación definitiva en la materia, nueva e independiente de la anterior. Así, el art. 11 de la primera de las normas mencionadas y el 19 de la segunda, establecieron, como "operaciones" sujetas, "la constitución, aumento y disminución del capital, fusión, transformación y disolución de sociedades", y los artículos 13 y 23.b) de la Ley y el Texto Refundido, respectivamente, que los sujetos eran, en la constitución, aumento de capital, fusión y transformación, la sociedad, y "en la disolución de sociedades y reducción del capital social, los socios, por los bienes y derechos recibidos". Por último, los arts. 15 de la Ley y 25.3 del Texto Refundido completaban la materia sin margen ya para la duda, al establecer que "en la transformación, la base imponible será el haber líquido que la sociedad tenga el día que se adopte el acuerdo" y en la disminución de capital y disolución, "el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios..." a lo que el Reglamento de 29 de Diciembre de 1981 añadía, en su art. 25.5, que no se practicaría liquidación "cuando la disminución de capital no diere lugar a la devolución de bienes o derechos de los socios".

Como conclusiones que supuso esta nueva regulación, pueden sentarse las siguientes: a) Solo quedaba sujeta al Impuesto la operación societaria de disminución o reducción de capital cuando se entregaran bienes o derechos a los socios o accionistas. b) El sujeto pasivo era el socio receptor de los bienes o derechos. c), La base imponible no era el capital reducido o disminuido, sino solo el valor real de los bienes o derechos entregados a los socios en su alícuota social disminuida o reducida. d) Las normas anteriormente citadas -Ley 32/1980, Texto Refundido del Impuesto de 1980 y Reglamento de 1981- no recogieron la regulación de 1967 y anteriores que establecían la sujeción de la disminución de capital por adquisición por la sociedad de acciones propias. En este caso, aun cuando, en principio, la disminución de capital era -y es- constitutiva de un supuesto de sujeción al Impuesto, como quiera que los socios afectados habían recibido el valor de sus acciones en concepto de precio de venta y no de devolución del capital por la reducción efectuada, no podría hablarse de transmisión patrimonial alguna de la sociedad a los socios, ni de base sobre la que practicar la liquidación, ni socios de los que predicar la condición de contribuyentes.

CUARTO.- Las anteriores conclusiones encuentran también apoyo, prácticamente en los mismos términos expuestos, en el vigente Texto Refundido de 23 de Septiembre de 1993. En efecto, el hecho imponible -art. 19.1.1º-, o las operaciones societarias sujetas, son también "la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades". Solamente se observa el aditamento de la "escisión" de sociedades. El art. 23 señala como sujeto pasivo, en los mismos términos que el Texto Refundido de 1980, esto es, como "obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario", en lo que toca a "la disminución de sociedades y reducción de capital social, a los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos". Únicamente, por tanto, se ha añadido la mención de copropietarios, comuneros o partícipes, que para nada altera la conclusión al principio sentada. Por último, en punto a la base imponible, el art. 25.5 determina que "en la disminución de capital y en la disolución", dicha base "coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas".

Por todo ello, cuando el Reglamento de 29 de Mayo de 1995, en su art. 54.3, establece que "la reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas, tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas", vulnera el mandato legal de que solo están sujetas al Impuesto, en su modalidad de operaciones societarias, las reducciones que impliquen entrega a los socios de bienes o derechos y, además, por el valor real de esos bienes y derechos, mandato que deriva, con toda claridad, de los precitados arts. 23 y 25.5 del Texto Refundido hoy en vigor e incluso de los arts. 62.b) párrafo 1º, y 64.5, también párrafo 1º, del propio Reglamento, con los que el cuestionado y tan repetido art. 54.3 entra, asimismo, en contradicción.

La conclusión acabada de exponer es, además, coherente con el art. 15.10 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades, cuando, precisamente, establece que "las adquisiciones y amortizaciones de acciones propias no determinarán, para la sociedad adquirente, rentas positivas o negativas". Y es que el socio vendedor recibe, con la compra de sus acciones por la sociedad, el precio correspondiente, y en esa operación puede experimentar, lógicamente, ganancias o pérdidas. Pero la sociedad lo que hace es disminuir su patrimonio neto en la misma cuantía del precio que ha pagado por las acciones y en



una operación de signo inverso a la aportación de capital, sin experimentar ganancias o pérdidas. En definitiva, si bien en el Texto Refundido aparece señalada como operación societaria sujeta la disminución de capital, no todas las reducciones de capital originan tributación, sino solo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial.

Por consiguiente, y para el caso de la tan repetida reducción del capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones, si no hay entrega a los socios de bien o derecho alguno, puesto que, como antes se dijo, lo que estos han percibido no es otra cosa que el precio de sus acciones -operación en principio sujeta, pero declaraba exenta por los arts. 108 de la Ley del Mercado de Valores de 28 de Julio de 1988 y 45.I.B).9 del Texto Refundido aquí considerado-, es claro que el Reglamento ha forzado su texto en este punto y ha introducido, sin cobertura legal alguna, una ampliación del hecho imponible al sujetar al impuesto, incondicionadamente y con independencia de que exista o no la entrega aludida de bienes o derechos a los socios, el supuesto de reducción de capital antes mencionado; ha configurado un sujeto pasivo ficticio -la propia sociedad, aun cuando en este recurso no se haya impugnado el art. 62.b), párrafo 2º, del Reglamento y no pueda, por tanto, pronunciarse la Sala acerca de su adecuación al Texto Refundido- distinto del legalmente señalado y, por último, ha adoptado una base imponible -el valor nominal de las acciones amortizadas- no solo diferente de la tenida en cuenta, en este extremo correctamente, por el propio Reglamento -art. 64.5 párrafo 1º en relación con el art. 25.5 del Texto Refundido-, sino representativa de una magnitud carente de significación económica, en tanto que constituye -la disminución del capital social por la causa aquí examinada, se entiende- un mero acto mercantil que no haría otra cosa que reflejar jurídicamente la reducción del patrimonio neto social producida por la antecitada compraventa de las acciones.

QUINTO.- El tercero de los preceptos del Reglamento impugnado en este recurso -el art. 64.5, párrafo 2º- señala que, "en la disolución de la sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de éstos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad".

El precepto procede del art. 19.18 del Reglamento de 1959, pese a no tener previsión de cobertura en el Texto Refundido de 1958, por la misma razón, antes apuntada, de no estar configurado con todo rigor el principio de reserva de ley para la fijación de los elementos esenciales de cada tributo, y fué recogido, asimismo, en el art. 70.13 del Texto Refundido de 1967 que preveía como base el mencionado haber líquido de la sociedad o el doble del capital social.

Este régimen subsistió hasta la entrada en vigor del Reglamento aprobado por el Real Decreto 3494/1981, en virtud de lo establecido en la Disposición Transitoria Sexta del Texto Refundido de 1967 y Disposición Final Tercera del Texto Refundido aprobado por Real Decreto 3050/1980.

Efectivamente, en este último Texto y en el Reglamento de 1981, además de no hacerse referencia a la base imponible alternativa antes indicada -haber líquido de la sociedad o doble del capital social-, se suprimió también la mención de la misma liquidación provisional o la alusión al devengo con ocasión del simple acuerdo de disolución de la sociedad. La regulación, en este punto, partía del reconocimiento de que, en caso de disolución, los sujetos pasivos serían los socios por los bienes y derechos recibidos -arts. 23.b) del Reglamento de 1981-; de que la base imponible estaría integrada por el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios -arts. 25.3 y 33.4 de los Textos acabados de citar-; y de que el devengo, en las operaciones societarias, tendría lugar el día de la formalización del acto sometido a gravamen -art. 52.1.b) del Texto Refundido ahora considerado-, es decir, el día del otorgamiento de la escritura pública correspondiente -art. 65.1 del Reglamento-. En consecuencia, lo que esta regulación significaba no era otra cosa que la aplicación de un principio ya anteriormente expuesto, a saber: que lo que en realidad se somete a gravamen, en las operaciones societarias y en lo que aquí interesa a propósito de la disolución de sociedades, es el desplazamiento patrimonial que de esa disolución puede derivarse. Para ello ha de partirse, como hace esta regulación, de que la disolución citada, más que acto formal determinante de la apertura de la fase de liquidación, significa la apertura de un proceso de extinción que se consuma cuando se produce el reparto del patrimonio social remanente entre los socios y se otorga la escritura cuya inscripción en el Registro Mercantil provoca la cancelación de la hoja registral de la sociedad - art. 212 del Reglamento del Registro Mercantil de 29 de Diciembre de 1989, hoy art. 247 del Reglamento de 19 de Julio de 1996-.

Pues bien; los arts. 19 -hecho imponible-, 23 -sujeto pasivo-, 25.5 -base imponible-, 24 -responsabilidad subsidiaria- y 49.1.b) -devengo- del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993 no han hecho otra cosa que reproducir los examinados preceptos del Texto Refundido de 1980 y Reglamento de 1981. Por eso, la reintroducción por el vigente Reglamento de 1995 del sistema que recogía el viejo Reglamento de 1959 no puede calificarse mas que de mera innovación reglamentaria no amparada por el Texto legal que le sirve de cobertura, que en manera alguna habilita una anticipación del ingreso del Impuesto respecto de la fecha del devengo -que se produce, con arreglo a lo ya dicho, cuando se adjudican de modo concreto los bienes



o se aprueban la liquidación, el neto resultante y la cuota correspondiente-, ni tampoco permite, en función de esa liquidación provisional anticipada, dar carta de naturaleza a una base imponible ficticia -el haber líquido de la sociedad plasmado en el último balance-.

Por todo ello, hay que deducir que, con la meritada innovación reglamentaria, se ha vulnerado el principio de legalidad tributaria - arts. 31 de la Constitución y 10.a) de la Ley General de 28 de Diciembre de 1963- y que procede la estimación del recurso en este extremo.

SEXTO.- El art. 74, apartados 2 y 3, del Reglamento, cuarto de los preceptos impugnados por la entidad aquí recurrente, se refiere ya al impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en concreto a los casos especiales de cuota gradual en materia de préstamos y empréstitos, y dispone que tributarán por dicho gravamen gradual las primeras copias de escrituras notariales "que documentan la constitución de préstamos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido" -ap. 2- y las de la misma clase "que documenten la extinción de préstamos de cualquier clase" -ap. 3-, y en ambos casos "incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos... cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil".

En el sentir de la entidad actora, este precepto carece de referencia legal en el Texto Refundido vigente de 1993 y, además, incumple la Directiva 69/335 C.E.E., de 17 de Julio. Por el contrario, la representación del Estado considera que se trata de una cuestión ya resuelta por el Tribunal Supremo en recursos extraordinarios en interés de ley - Sentencias de 2 de Octubre de 1989, 4 de Febrero de 1991 y 9 de Octubre de 1992-, e incluso por la Sentencia de Casación de 16 de Mayo de 1995, en el sentido de que la exención que se contempla en el art. 45.I.B.15 del vigente Texto Refundido no alcanza al gravamen gradual, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de los documentos notariales, sino a los documentos mercantiles si se tienen en cuenta los antecedentes y la evolución histórica del tratamiento del problema a partir de la Ley 14/1985, de 29 de Mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos Financieros.

En realidad, los antecedentes relativos al tema giran en derredor de la forma en que se ha llevado a cabo la adaptación de nuestro Derecho a la Directiva 69/335/C.E.E, de 17 de Julio, relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y que no solo armoniza los impuestos a que están sometidas las aportaciones a sociedades, sino que incide también en la financiación de las mismas a través de la emisión de obligaciones u otros títulos análogos.

Dispone, en efecto, la mencionada Directiva, en su art. 11, que "Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma: b) Los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones y otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones y otros títulos negociables".

Con anterioridad a la implantación del I.V.A. -Ley 30/1985, de 2 de Agosto-, la financiación externa de las empresas, tanto la bancaria como la canalizada a través de empréstitos, estaba gravada. Así se desprendería, en primer lugar, de la supresión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales respecto de la extinción de préstamos o empréstitos y de la concentración del gravamen en el acto de su constitución o emisión que arbitró la Ley 32/1980, de 21 de Junio, en su art. 3.I.b); en segundo término, de la referencia implícita a la emisión de obligaciones que contenía su art. 7º.1.c) y, en tercer lugar y sobre todo, de la creación del gravamen transitorio del 1% sobre la emisión de obligaciones, válido hasta el 1º de Enero de 1986 en que, con la introducción del I.V.A., se iba a dispensar de todo gravamen a la mencionada financiación externa de las empresas.

Paralelamente, y también a partir de 1º de Enero de 1986, se estableció la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -art. 48.I.B.19 del Texto Refundido de 1980- con objeto de mantener la congruencia impositiva. Y todo ello por influencia de la Directiva en cuestión.

Por su parte, el Texto Refundido en vigor de 1993 no ha hecho otra cosa que recoger las modificaciones introducidas en 1980 y hasta su aprobación, sin prácticamente innovación alguna. Así, si bien la emisión de obligaciones está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en concepto de préstamos - art. 7.1.B) y 11.1.c)-, se declara su exención en el art. 45.I.B).15 -estarán exentos "los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos"- . Además, la sujeción por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas produce la consecuencia de que la emisión no podrá ser gravada tampoco por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, ya que uno de los requisitos necesarios para poder percibir tal impuesto -art. 31.2 del Texto Refundido- es que las escrituras contengan actos no sujetos a tales transmisiones.

Quiere decirse con lo expuesto que la legislación española se ha adaptado plenamente a la normativa comunitaria -que, importa resaltarlo, no autoriza a gravar los empréstitos destinados a la financiación empresarial- en lo que afecta al ámbito del tan repetido Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.



Inclusive en lo relativo al gravamen de los documentos mercantiles en concepto de Actos Jurídicos Documentados puede apreciarse la adaptación. Así, el antes mencionado art. 45.I.B).15 del Texto Refundido vigente declara a dichos documentos exentos del gravamen en cuestión pese a que el art. 33.1 del propio Texto, y el art. 76.1 del Reglamento, declara sujetos al aludido Impuesto "los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a 18 meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento".

Sin embargo, esta adaptación no puede decirse se haya producido cuando se trata de la tributación de la emisión de obligaciones o títulos análogos suscrita por sujetos pasivos del I.V.A. y cuando se está ante escrituras de cancelación o extinción de las citadas obligaciones o, también, títulos análogos.

Importa explicar con alguna extensión esta falta de adaptación. En los préstamos, la delimitación del impuesto aplicable - I.V.A. o Transmisiones Patrimoniales Onerosas- se hace considerando la posición adoptada por el prestamista. Es decir, si el prestamista no es empresario o profesional del crédito y no consta que la suscripción se haya realizado por los tomadores en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, o por sociedades mercantiles, no procederá la sujeción al I.V.A. y sí a Transmisiones Patrimoniales Onerosas como préstamos que serían de particulares. Por el contrario, si el que suscribe las obligaciones es un empresario o profesional y lo hace en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, habrá que sujetar dicho empréstito al I.V.A.. Pero esta sujeción, para la que también existe reconocimiento de exención en el art. 20.1.18.c) de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, permitiría, a su vez, la sujeción al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados si se admitiera la validez del art. 74, apartados 2 y 3 -y también si se admitiera la del art. 70.4, aunque no haya sido impugnado en este recurso y no pueda, por tanto, ser objeto de pronunciamiento en el fallo- del Reglamento de 1995, originándose así una situación claramente contraria al mandato de la tan citada Directiva Comunitaria, que, conforme se expuso antes, veda terminantemente la posibilidad de que los Estados miembros sometan a imposición, cualquiera que sea su forma, los empréstitos contraídos en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión en bolsa y puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables.

Los referidos preceptos reglamentarios, pues, han de considerarse una extralimitación respecto del Texto Refundido que desarrollan y, sobre todo, una vulneración del art. 11, apartado b), de la Directiva 69/335/C.E.E., de 17 de Julio, ya asumida gradualmente en nuestro ordenamiento tributario a través de las normas, antes comentadas, de la Ley 32/1980. del Texto Refundido y del Reglamento del Impuesto aquí examinado de 1980 y 1981 y de la Ley 30/1985.

Huelga decir, por otra parte, que aun cuando del art. 189, párrafo 3º, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, parezca deducirse que las Directivas obligan solo a una adaptación legislativa a realizar por los Estados miembros y no crean, por eso mismo, derecho directamente aplicable y susceptible de ser hecho valer por los particulares ante los Tribunales, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, hoy de la Unión Europea, ha declarado reiteradamente que, en aquellos casos en que haya transcurrido el plazo de ejecución de una Directiva sin que ésta haya sido ejecutada adecuadamente, los particulares podrán invocar frente al Estado -efecto directo vertical- aquellos preceptos de la misma que sean claros, precisos y no dejen margen de apreciación discrecional, bien porque el efecto útil de las referidas normas se vería disminuido si los ciudadanos no pudieran invocar las Directivas ante sus propios Tribunales y estos no tuvieran obligación de aplicarlas - Sentencias de 1º de Febrero y 23 de Noviembre de 1977, asuntos V.N.O. y Enka, respectivamente-, bien porque los Estados no pueden oponer a los particulares el propio incumplimiento de las obligaciones que las Directivas les imponen - Sentencias de 5 de Abril de 1979, asunto Ratti, y de 19 de Enero de 1982, asunto Becker-. En conclusión: siempre que las disposiciones de una Directiva sean, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, podrán ser invocadas frente al Estado que no haya realizado una transposición correcta de la Directiva en los plazos previstos y los Jueces nacionales están obligados a dar prevalencia a las disposiciones de la Directiva sobre la legislación nacional contraria - Sentencias del Tribunal de Luxemburgo de 26 de Febrero de 1986, caso Marschall, y de 20 de Septiembre de 1988, caso Moormann-.

En el supuesto de autos, el texto del precitado art. 11.b) de la Directiva 69/335/C.E.E. va más allá de la simple erradicación del gravamen sobre los títulos, ya que elimina toda carga fiscal sobre los empréstitos representados por obligaciones u otros títulos análogos. Como ha declarado el Tribunal de Justicia mencionado - Sentencias de 2 de Febrero de 1988, caso Dansk Sparinvest, y de 25 de Mayo de 1989, caso SPA Maxi Di- el art. 11 debe ser interpretado en el sentido de que "un Estado miembro no está autorizado a someter a las sociedades de capitales, definidas como tales en el art. 3 de la Directiva, por el hecho de haber emitido un empréstito... a impuestos distintos de los mencionados en el art. 12 de la misma Directiva", entre



cuyas excepciones, constitutivas además de una lista exhaustiva según la citada jurisprudencia comunitaria, no cabe incluir el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, gravamen gradual.

Consecuentemente, si el Reglamento de 1995 establece un gravamen sobre la emisión y cancelación de empréstitos representados por obligaciones y otros títulos análogos, ha vulnerado el Texto Refundido de 1993 y, sobre todo, y de modo directo, la normativa comunitaria en la materia y debe, por tanto, ser anulado en dicho extremo.

SÉPTIMO.- La conclusión anterior no puede quedar desvirtuada por la argumentación anteriormente constatada de la representación del Estado, en el sentido de que la tributación por Actos Jurídicos Documentados de las primeras copias de escrituras que materialicen la constitución o la extinción de empréstitos contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, es cuestión ya resuelta por la jurisprudencia de esta Sala a propósito de la interpretación que mereció la exención recogida por el art. 48.I.B).19 del Texto Refundido de 30 de Diciembre de 1980, según la nueva redacción que recibió del art. 104.5 de la Ley 33/1987, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, y la merecida también por la misma exención después de haber sido literalmente reproducida por el Texto Refundido vigente de 24 de Septiembre de 1993 -art. 45.I.B).15-.

Ciertamente que esta Sala, en las sentencias citadas por la referida representación del Estado -a las que se alude al inicio del fundamento anterior-, y, además y entre otras, en las de 3 de Enero y 18 de Marzo de 1991, 24 de Noviembre de 1993 y 10 y 16 de Febrero y 28 de Junio de 1994, tenía reiteradamente declarado que la exención señalada era únicamente aplicable a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no a la de Actos Jurídicos Documentados. En consecuencia, y como se ha dicho también en el fundamento que antecede, la sujeción al I.V.A. de la suscripción de obligaciones por empresarios o profesionales, declarada exenta en virtud del precitado art. 20.1.18.c) de la Ley Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, podría abrir la sujeción al de Actos Jurídicos Documentados, gravamen gradual de documentos notariales, si la exención recogida en el mencionado art. 45.I.B).15 del Texto Refundido en vigor de 1993 fuera interpretada en el sentido excluyente a que acaba de hacerse referencia y considerada, como máximo, sólo aplicable a los documentos mercantiles, en razón de que esa había sido la finalidad de la nueva redacción que en su día recibiera la exención del meritado art. 48.I.B).19 del Texto Refundido de 1980 por la aludida Ley de Presupuestos para 1988.

Sin embargo, la doctrina jurisprudencial expuesta, sustentada a propósito de préstamos hipotecarios concedidos por una empresa a sus clientes, operación distinta de la emisión de obligaciones o de su extinción o cancelación, no puede ser aplicada a los supuestos a que se refieren los actuales apartados 2 y 3 del art. 74 del Reglamento de 29 de Mayo de 1995, aquí cuestionado, tal y como ha entendido esta Sala en su reciente sentencia de 4 de Noviembre de 1996, que partiendo de la incorporación anticipada de la Directiva 69/335/C.E.E./ a nuestro ordenamiento tributario mediante el régimen transitorio arbitrado por la Ley 32/1980, de 21 de Junio, y luego a partir de la implantación del I.V.A. -1º de Enero de 1986- mediante la incorporación de la exención técnica recogida, hoy, en el tan repetido art. 45.I.B).15 del Texto Refundido en vigor de 1993, llegó a la conclusión de "la exención total por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en sus tres modalidades ("transmisiones onerosas", "operaciones societarias" y "documentos notariales") de las emisiones de obligaciones, bonos, cédulas, etc., realizadas por las empresas", razonamientos todos ellos que, lógicamente, han de ser igualmente aplicados al supuesto de extinción o cancelación de obligaciones, por cuanto el ya examinado art. 11 de la Directiva 69/335/C.E.E. se refiere a la imposibilidad de someter a tributación, cualquiera que sea su forma, no solo los empréstitos contraídos en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, sino también todas las formalidades a ellos relativas, entre las que, por elemental lógica, habrán de incluirse las que se refieran a la cancelación de las tan repetidas obligaciones.

OCTAVO.- El quinto de los preceptos impugnados en este recurso es el art. 75, apartados 3,5 y 6, del texto reglamentario de 29 de Mayo de 1995, en cuanto, respectivamente, sujetan al Impuesto, en concepto de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras notariales "que incorporen las operaciones no sujetas a la modalidad de <<operaciones societarias>> de prórroga o transformación de sociedad", que tributarán por la cuota gradual de <<actos jurídicos documentados>> sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo" -apartado 3-; "las que documenten el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos", que "tributarán por la citada cuota gradual de <<actos jurídicos documentados>> sobre la base del valor nominal del desembolso exigido" -apartado 5-; y "las que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad o de su condición de nominativas o al portador", que estarán sujetas a la cuota gradual de <<actos jurídicos documentados>> sobre la base del valor nominal de las acciones cuyo valor o condición se modifique" -apartado 6º-.



A criterio de la entidad actora, en el apartado 3, el Reglamento alumbra una base imponible -el haber líquido de la sociedad- cuando, en los supuestos de transformación de sociedades, no hay cosa valuable. En el apartado 5, el desembolso pasivo que se pretende gravar por Actos Jurídicos Documentados, ya ha tributado por operaciones societarias en el momento de la ampliación de capital y, por ende, se vulnera la incompatibilidad -arts. 31.2 del Texto Refundido- entre los conceptos "operaciones societarias" y "actos jurídicos documentados". Y, por último, en el apartado 6, el Reglamento ha aflorado una base impositiva en un supuesto -cambio de la condición de nominativas o al portador de las acciones- en que tampoco hay cosa valuable.

Por el contrario, la representación del Estado aduce: a) que, en el primero de los apartados, el Reglamento no hace otra cosa que seguir el criterio de la Directiva mencionada 69/ C.E.E. -art. 4, ap. 3º-, que contempla las figuras de prórroga o transformación de la sociedad y no las considera objeto de gravamen en concepto de operaciones societarias y, con base en ello y de conformidad con lo dispuesto en los arts. 31.2 del Texto Refundido y 27 del Reglamento vigentes, resuelve sujetar al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados dichas operaciones, que son inscribibles en el Registro Mercantil y tienen contenido valuable; b) que en el segundo -desembolso de dividendos pasivos- la escritura que documenta el acuerdo social es independiente de la de aumento de capital y presenta, asimismo, las condiciones de acto inscribible en el Registro Mercantil y de acto con contenido valuable; y c), que, en el tercero -documentación del cambio de condición de las acciones-, la sujeción al Impuesto por Actos Jurídicos Documentados deriva del hecho de que no se está gravando ningún desplazamiento patrimonial, sino simplemente la formalización notarial de un acto, también valuable -cifra del capital social, que no es preciso sea alterado cuantitativamente puesto que, entonces, se estaría ante las figuras de aumento o disminución de capital, que son hechos imponibles en la modalidad de operaciones societarias e incompatibles, por tanto, con la tributación por Actos Jurídicos Documentados- e igualmente inscribible.

NOVENO.- Planteada así la controversia en lo que afecta a la legalidad de los tres apartados del art. 75 del Reglamento de 1995 anteriormente destacados, su solución exige partir de una serie de consideraciones que no por conocidas deja de ser conveniente resaltar:

En primer lugar, de la interconexión que existe, en el Impuesto de que aquí se trata, entre sus modalidades de "Operaciones Societarias" y "Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual", principalmente, y en cuanto ahora interesa, respecto de una serie de actos de las sociedades que implican modificaciones de sus Estatutos. Efectivamente; entre ellos, hay algunos que han sido erigidos, por su particular importancia, en hechos imponibles del referido Impuesto sobre Operaciones Societarias: los consignados en el art. 19 del Texto Refundido en vigor. Pero existen otros que no tienen esa condición y que, en tanto se formalicen en escritura pública, pueden ser objeto de gravamen en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, Documentos notariales: aquellos a que se refiere el art. 31.2 del vigente Texto Refundido de 24 de Septiembre de 1993. Así, con arreglo a este precepto, son requisitos determinantes de la sujeción a la modalidad impositiva acabada de citar: a) que se trate de primera copia de escritura o acta notarial -no, por tanto, de instrumento público de cualquier otra naturaleza-; b) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable; c) que constituya un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial; y d) que no esté sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias. En realidad, de todos estos requisitos el fundamental para que se produzca la sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual por documentos notariales, será que el acto que estos reflejen tenga por objeto cantidad o cosa valuable, en los términos definidos en el art. 30 del Texto Refundido de referencia, habida cuenta que el vigente Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de Julio, en su art. 94.1.2º y entre otros supuestos, exige -como también hacía el anterior- la inscripción obligatoria de los actos que modifiquen el contrato social o los Estatutos de la sociedad.

En segundo lugar, y de acuerdo con la consideración que antecede, ha de partirse también de que el gravamen proporcional del Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados, si bien no se puede percibir por las operaciones societarias que aparecen reflejadas en los correspondientes instrumentos, dada la incompatibilidad existente entre una y otra modalidad impositiva, tampoco puede decirse que lo sea por el propio documento aisladamente considerado, si se tiene presente que, en razón de la formalización de un acto o contrato, recae también sobre la operación en él reflejada. Por eso se trata de un gravamen en cierto modo complementario de la tributación sobre el tráfico patrimonial. Esta consideración sirve para rechazar cualquier razonamiento que pretenda justificar la posibilidad de una concurrencia entre las modalidades tributarias -<<Operaciones Societarias y cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados>>- a que se viene aludiendo, en el sentido de que recaerían sobre objetos distintos: la primera sobre la operación propiamente dicha y la segunda sobre su "vestidura" externa o documental, como sucede en este recurso con la argumentación de la representación del Estado relativa a la sujeción del desembolso de dividendos pasivos.



Y, por último y en tercer lugar, de que la Directiva anteriormente mencionada, 69/335/ C.E.E., en su art. 10.b) establece que, al margen del impuesto sobre las aportaciones -droit d'apport-, equivalente al Impuesto Sobre Operaciones Societarias español, los Estados miembros de la hoy Unión Europea no pueden percibir, en cuanto afecta a las sociedades, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, por las operaciones a que se refiere su art. 4º. En este art. 4º, en sus apartados 1º y 2º, se enumeran y contemplan determinadas operaciones que, o bien están imperativamente sujetas, como son las de constitución de la sociedad o su ampliación de capital, o lo están en forma potestativa, a elección de los Estados miembros. Es el apartado 3º de este artículo de la Directiva el que interesa a los fines de dilucidar si el art. 75 del Reglamento se opone o no a sus disposiciones. Establece, al respecto y entre otras operaciones, que no se considerarán constitución a los efectos de la letra a) del citado ap. 1º, esto es, a efectos de considerarlas constitución de sociedad, gravada, por tanto, por el concepto de derecho de aportación -impuesto de operaciones societarias-, la transformación de una sociedad de capital en sociedad de tipo diferente, la prórroga de su duración, el cambio de objeto social y, en general, cualquier modificación de la escritura constitutiva o de los Estatutos de una sociedad de capitales.

DÉCIMO.- Dicho lo anterior, fácilmente puede resolverse acerca de la legalidad de los tan repetidos apartados del art. 75 del Reglamento. En el ap. 3, en el que, como se ha dicho, se sujeta al Impuesto, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la transformación de la sociedad, aparte de no tener mucho sentido exigir un nuevo gravamen por el solo hecho de que aquélla haya adoptado nuevo revestimiento jurídico cuando ya ha sido gravada con motivo de su constitución o al aumentar su capital -y más aun cuando esta operación no conlleva la realización de nuevas aportaciones sociales-, se incurre en una vulneración flagrante de la Directiva comunitaria y, en particular, de la norma prohibitiva de otros gravámenes a que acaba de hacerse referencia y a las contenidas, también, en sus arts. 11 y 12, conforme anteriormente ya se hizo constar. Y es que, si bien el hecho de que las operaciones especificadas en el ap. 3 del art. 4º de la Directiva -entre ellas, como se vio en el fundamento anterior, la de transformación de una sociedad de capital en otra diferente- produjo la consecuencia de que la Ley 29/ 1991 suprimiera dicha transformación de los supuestos sujetos a <<Operaciones Societarias>>, en realidad esta exclusión no hizo otra cosa que sustituir la carga tributaria del 1% correspondiente al Impuesto de Operaciones Societarias, por la del 0'5%, que es la alícuota del gravamen proporcional por el de Actos Jurídicos Documentados. En definitiva, esta sujeción aparece opuesta a las normas de la Directiva, que, importa repetirlo, impone la supresión de todo impuesto indirecto que presente las mismas características que el que gravita sobre las aportaciones de capital y que, en nuestro Derecho, al quedar gravada la constitución de la sociedad, se produce el mismo efecto impeditivo del gravamen sobre las transformaciones sociales en general. Debe, pues, suprimirse en el apartado toda referencia a la mencionada transformación, incluida su definición.

En el apartado 5, conforme quedó ya expuesto, se establece la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, de las escrituras que documentan el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos. El problema no se plantea, lógicamente, respecto de la escritura que documente la constitución de la sociedad, aun cuando solo se haya desembolsado el 25% del capital social, por cuanto se tributa en concepto de <<Operaciones Societarias>> por el importe total del capital social y no solo por lo efectivamente aportado - art. 25.1 del Texto Refundido de 1993-, sino a propósito del supuesto específico de la escritura que recoja el desembolso de los dividendos pasivos pendientes, esto es, de la parte del capital que no fué desembolsada en el momento de la constitución. Entonces, podría decirse que si son actos independientes la constitución de la sociedad y el acto o actos de desembolso de capital, cuando estos últimos se formalizan en escritura propia, acceden al Registro Mercantil bajo inscripción propia y no pueden confundirse con la operación societaria que está en su origen, reunirían los requisitos hoy establecidos en el art. 31.2 del vigente Texto Refundido para estar sujetos al impuesto en su modalidad mencionada de Actos Jurídicos Documentados. Así se ha argumentado en algunas resoluciones del Tribunal Económico - Administrativo Central -vgr. las de 28 de Enero, 25 de Febrero, 29 de Abril y 13 de Mayo de 1993-. Sin embargo, este razonamiento no puede admitirse tan pronto se tenga en cuenta: que, en primer lugar, a lo que el mismo llevaría -es decir, el razonamiento de considerar el precitado desembolso de dividendos pasivos operación independiente de la de constitución o ampliación de capital- es a plantearse la tributación del desembolso por Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no por Actos Jurídicos Documentados; que, en segundo término, la aportación diferida no tiene carácter o naturaleza diferente de la que se realiza con motivo de la constitución de la sociedad o del aumento de capital, ya que, en realidad, no es más que ejecución de la obligación adquirida al suscribir, que ya ha tributado por <<Operaciones Societarias>>; y que, en tercer lugar y como se dijo en el fundamento que precede, la tan citada Directiva 69/335/C.E.E., en su art. 10.b), en relación con el art. 4º, veda la posibilidad de cualquier impuesto sobre las aportaciones efectuadas en el marco de operaciones, entre otras, de constitución o ampliación de capital. Si se admitiera la tributación de la escritura que recoja el desembolso de dividendos pasivos, evidentemente, se contravendría la prohibición de referencia, ya que dichos desembolsos son aportaciones efectuadas a propósito de las operaciones indicadas de constitución o ampliación. Así, pues, el apartado 5º del art. 75 del Reglamento es también nulo de pleno derecho.



Por último, el apartado 6º del precepto reglamentario cuestionado sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual, no solo las escrituras que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad, sino también las que lo hagan respecto "de su condición de nominativas o al portador". La primera reflexión que surge de esta última sujeción es su contraposición a la tan repetida Directiva de 17 de Julio de 1969, arts. 10º y 4º, en cuanto, en general, prohíbe los impuestos, cualquiera que sea su forma, sobre las modificaciones de la escritura constitutiva de la Sociedad o de sus Estatutos. Es evidente que el supuesto contemplado constituye una modificación estatutaria. Pero es que es más. Es que, como esta Sala tiene declarado en Sentencia de 8 de Abril de 1995, la escritura que recoge el expresado cambio de condición de las acciones no refleja o tiene por objeto "cantidad o cosa valuable". Lo que es "valuable" es el valor de las acciones, independientemente de su naturaleza, y es claro que si aquellas no han cambiado de valor y, por ende, el capital social no ha sufrido mutación alguna por razón de la escritura ahora considerada, no se da el apuntado requisito que exige el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993 y que, por ende, tal sujeción ha de calificarse no solo de opuesta a la normativa comunitaria, sino también de constitutiva de un caso de extralimitación respecto del Texto Refundido que le sirve de cobertura. El recurso, pues, debe prosperar asimismo en este extremo.

UNDÉCIMO.- El último de los preceptos reglamentarios impugnados afecta al apartado 3 del art. 76. Se refiere este precepto a la sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de los documentos mercantiles y, entre ellos, de los documentos que realicen función de giro o la suplan. Aclara el mencionado ap. 3 que cumplen la función de giro "a) Los pagarés cambiarios, excepto los expedidos con cláusula <<no a la orden>> o cualquier otra equivalente" y los documentos expedidos en el tráfico mercantil que, por sí mismos, acrediten el derecho económico de su legítimo tenedor para cobrar una cantidad determinada, entendiéndose, a tal efecto, por documento "cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa". La impugnación se concreta en la exigencia reglamentaria de una cláusula "no a la orden" cuando el Texto Refundido solo incluye los pagarés en los que figure la cláusula "a la orden" y en la inclusión de los soportes informáticos entre los documentos mercantiles expresados pese a no darse en ellos el requisito de la asunción de compromiso mediante firma.

Respecto del primer extremo, es decir, el referente a la inclusión entre los documentos de giro de los pagarés cambiarios salvo que se expidan con la cláusula "no a la orden", hay que hacer constar que si bien es cierto que, como aduce el recurrente, el Texto Refundido de 1993 -art. 33.2- solo incluye entre los documentos mercantiles sujetos los que realicen función de giro o la suplan y que entiende la realizan cuando el documento acredite remisión de fondos, o implique una orden de pago, o en él figure la cláusula a la orden, es decir, solo incluye literalmente los pagarés en que figure esta cláusula, no es menos cierto que, a diferencia del régimen jurídico anterior a la Ley 19/1985, de 16 de Julio, Cambiaria y del Cheque, esta última estableció, en sus arts. 94 a 97, una nueva regulación del pagaré cambiario, haciendo posible - art. 94.5º- la emisión de pagarés cambiarios nominativos y no solo a la orden, conforme sucedía en la regulación del Código de Comercio. Por su parte, el art. 96 declaró aplicables al pagaré las disposiciones relativas a la letra de cambio referentes al endoso y, por tanto, la que dispone -art. 14- que la letra, aunque no esté expresamente librada a la orden, será transmisible por endoso, a no ser que el librador haya escrito en ella la cláusula "no a la orden", en cuyo caso la transmisión debe realizarse de conformidad con las normas previstas para la cesión de créditos - arts. 347 y 348 del Código de Comercio-. Es decir, esta regulación permite al pagaré nominativo circular como un pagaré a la orden y ser transmisible por endoso, salvo, -como ocurre con la letra- que incorpore la antecitada cláusula "no a la orden". El Reglamento, pues, en el precepto en cuestión, no ha hecho otra cosa que recoger esta reforma legislativa, que ha permitido, por lo dicho, que el pagaré nominativo permita ser considerado documento de giro si no está expedido "no a la orden". Al fin y a la postre, la autonomía del ordenamiento tributario no puede prescindir de la regulación jurídico-mercantil que forma parte, a su vez, de la configuración de los diferentes hechos imponibles o supuestos de sujeción.

En cuanto al segundo de los párrafos recurridos en este artículo, el que hace relación a la consideración de documento mercantil para los soportes informáticos pese a no incorporar asunción de compromiso mediante firma, ha de decirse que no por la circunstancia de que el ordenamiento tributario -Ley General Tributaria y Texto Refundido de 1993, principalmente- no atribuya al tenedor de un soporte informático legitimación expresa para poder cobrar de la persona que se designa, y en el lugar y fecha que el propio documento señale, una cantidad determinada de dinero, puede sacarse la consecuencia de que el impuesto documental que se examina no es compatible con tales soportes. La realidad legislativa sectorial demuestra, precisamente, lo contrario, esto es, el reconocimiento y atribución de efectos jurídicos al documento en soporte electrónico - Leyes de Patrimonio Histórico de 1985, art. 49; del Mercado de Valores de 1988, en cuanto atañe al Sistema de Interconexión Bursátil mediante red informática; del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1992, en materia de emisión de facturas por vía telemática, art. 88.2; Ley Orgánica del Poder Judicial, art. 230; Ley 30/1992, etc. etc.-. En definitiva, de esta fragmentaria regulación se desprende la realidad de admisión del documento electrónico, bajo condición de



que quede garantizada su autenticidad, y que esto es factible, inclusive mediante lo que podría calificarse hoy de firma electrónica -cifras, códigos, claves y similares procedimientos-, es algo universalmente admitido. El Reglamento tampoco, en este punto, ha incurrido en extralimitación alguna.

DUODÉCIMO.- Por las razones expuestas y de acuerdo con el principio de congruencia -que exige, en todo caso, acomodarse a lo estrictamente pretendido por la entidad recurrente en su demanda- se está en el caso de desestimar el recurso respecto de los arts. 25.1 y 76.3.a) y c), párrafo 2º, del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 29 de Mayo de 1995, y de estimarlo en relación al resto de los preceptos impugnados, declarándolos contrarios a Derecho y anulándolos en la siguiente medida:

- Totalmente el art. 54.3.

- En el art. 64.5, el párrafo 2º, en el que se establece: "En la disolución de sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de estos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la Sociedad".

- En el art. 74, apartados 2 y 3, a partir, en ambos casos, del inciso, "incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos".

- En el art. 75, las referencias, en el apartado 3,a "o transformación" y a "por transformación de la sociedad, el cambio de naturaleza o forma de la misma y", dejando reducido el precepto al supuesto de prórroga de la sociedad.

-En el mismo precepto -art. 75-, totalmente el apartado 5 y la referencia a "o de su condición de nominativas o al portador" de su apartado 6.

Y todo ello sin que sean de apreciar méritos suficientes, a la vista de lo establecido en el art. 131.1 de la Ley de esta Jurisdicción, para efectuar un particular pronunciamiento sobre costas.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que, estimando parcialmente, como estimamos, el recurso contencioso-administrativo directo interpuesto por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales, contra los preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, que se señalan en el fundamento de derecho primero de la presente, debemos declarar, y declaramos, conformes a Derecho los arts. 21.1 y 76.3.a) y c), párrafo 2º, y disconformes con el Ordenamiento Jurídico los arts. 54.3; 64.5, párrafo 2º; 74, apartados 2 y 3 y 75, apartados 3, 5 y 6, que anulamos en la medida que se determina en fundamento jurídico duodécimo de esta Sentencia, y todo ello sin hacer especial condena de costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fué la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. PASCUAL SALA SÁNCHEZ, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que como secretario de la misma CERTIFICO.