

■ **Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)**

■ Sentencia de 18 de enero de 2006.

■ **Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo.**

Cuestión de ilegalidad. Nulidad del art. 75.6 de Reglamento del ITP y AJD (primeras copias notariales que documenten el cambio del valor de las acciones...).

Resuelve la sentencia la cuestión de ilegalidad suscitada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante auto de 23 de abril de 2004, respecto del art. 75.6 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que declara: «Las (primeras copias de las escrituras notariales) que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad o de su condición de nominativas o al aportador 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». En virtud de dicha disposición quedaban sometidas a gravamen las operaciones de mero cambio del valor nominal de las acciones.

La sentencia considera que ni puede justificarse este gravamen en la Ley del impuesto ni es admisible su tributación al entenderse contrario a la Directiva 69/335 CEE del Consejo, de 17 de Julio de 1969 (impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales).

En segundo término, declara la sentencia que el plazo de cinco días establecido para el planteamiento de la cuestión, no debe entenderse con carácter preclusivo.

Una sentencia que tendrá efectos en relación con las actuaciones administrativas que no hayan adquirido firmeza, al margen de la cuestión que se deduzca de la vulneración del ordenamiento comunitario.

Fundamentos de Derecho

Primero...dijo el Tribunal que ha planteado la cuestión de ilegalidad, "sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de su Sala Tercera, Sección Segunda, de fecha 3 de marzo de 2.001, en recurso número 8914/1995, en la que señala que en una operación de canje de acciones en la que el capital social no experimenta ninguna variación, no cambia el conjunto de las acciones poseídas, por lo que es imposible advertir la existencia de cantidad o cosa valuable y si la sociedad resultó gravada en el momento de su constitución o, en su caso, de ampliación de capital por el concepto de operaciones societarias con arreglo a una base constituida por la cifra nominal del capital social o la representativa de la ampliación, significaría una vulneración de las previsiones de la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1.969..."

Segundo....2. Dentro de esos requisitos o presupuestos procesales está también el del plazo para plantear la cuestión de ilegalidad, que es de cinco días, contados a partir del día siguiente a aquél en que la sentencia sea firme. El art. 123.1 de la Ley de la Jurisdicción delimita el momento inicial del cómputo del plazo refiriéndose a aquél en «que conste en las actuaciones la firmeza de la sentencia», lo que debe interpretarse en el sentido de que el breve plazo de cinco días que se establece empieza a correr, no desde el momento en que se dictó la sentencia firme o en que se produce la firmeza por el transcurso del plazo sin recurrir o, como en este caso ocurre, que habiendo preparado el recurso haya sido después declarado desierto por no sostenerse el recurso de casación, sino desde que se hace constar en autos la firmeza de la sentencia estimatoria del recurso indirecto.

En el caso que aquí nos ocupa la firmeza de la sentencia se hizo constar en autos por providencia de 10 de junio de 2003 y la cuestión de ilegalidad se planteó el 23 de abril de 2004. El problema es, pues, si transcurrido el plazo de los cinco días, puede plantearse la cuestión de ilegalidad...

... no parece que en el marco de la cuestión de ilegalidad, cuya finalidad es también la de depurar el Ordenamiento Jurídico haciendo operativos - según recuerda la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción - los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad ante la ley, deba el incumplimiento del plazo de cinco días para su planteamiento impedir la depuración del Ordenamiento, máxime teniendo en cuenta que la dilación judicial en el planteamiento no afectaría a quienes fueron parte en el litigio que originó la cuestión ya resuelta por sentencia firme. En definitiva, que la finalidad del proceso como mecanismo de depuración del Ordenamiento Jurídico impide interpretar este plazo como preclusivo y así lo ha entendido la doctrina...

Tercero. 1. La cuestión esencial que en este proceso se plantea consiste en determinar si una escritura de modificación del importe nominal de las acciones, sin variar cuantitativamente el capital social ni alterar la valoración de la cartera de acciones correspondientes a cada accionista tras el oportuno canje, está o no sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados...

Es de significar que la operación de desdoblamiento de acciones a la que se refiere el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que dictó la sentencia no representaba «cosa valuable», puesto

que lo valuable era el capital social, que no fue objeto de alteración, cambio o modificación alguna por la escritura pública del caso, puesto que el capital social permanece el mismo e inalterable antes y después del acuerdo societario y de la escritura que lo elevó a público, sin que por esto mismo pueda atribuirse valor alguno al hecho de que una acción, con inicial valor de 500 pesetas, fuera sustituida a partir de un determinado momento por cinco acciones de 100 ptas. de valor nominal cada una de ellas.

2. ... Una vez sentado que la Ley del I.A.J.D. no acoge la operación como hecho imponible por cuanto el documento gravado no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, resulta evidente que no es posible consagrar este hecho imponible a través de una norma reglamentaria como es el art. 76.5 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprobó el Reglamento del I.T.P. y A.J.D., en el que se califica como hecho imponible por la modalidad de A.J.D., cuota gradual, la escritura pública que instrumente el cambio de valor de las acciones de una sociedad...

Esta Sala, por el mero hecho de que las escrituras que documentan determinadas operaciones (transformación de la sociedad, cambio de su condición de acciones nominativas o al portador, "destrucción" de títulos previamente amortizados) contengan la expresión de la cifra del capital social o de la parte del mismo afectada por la operación, nunca ha considerado tales instrumentos representativos de un objeto consistente en cantidad o cosa valuable...

Pero es más. Si la sociedad resultó gravada en el momento de su constitución o, en su caso, de ampliación de capital por el concepto de «operaciones societarias» (art. 19 del Texto Refundido de 1993) y con arreglo a una base constituida por la cifra del nominal del capital social o la representativa de la ampliación, habrá que recordar que, con arreglo a la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, del Consejo, de 17 de julio de 1969, está vedado para los Estados miembros cualquier impuesto indirecto que presente las mismas características que el que grava sobre las aportaciones de capital, o los impuestos, cualquiera que sea su forma, sobre las modificaciones de la escritura constitutiva de la sociedad o de sus Estatutos que no impliquen mutación de ese capital...

De someter a tributación la escritura que documente el desdoblamiento de las acciones, se daría lugar a una sobreimposición, lo que intenta eliminar la Directiva comunitaria citada ya que el valor nominal de las acciones quedó gravado por el Impuesto sobre Operaciones Societarias en el momento de la constitución o ampliación de capital. Esta sobreimposición contraviene la Directiva Comunitaria 69/335/CEE en cuanto que prohíbe, con carácter general, establecer impuestos adicionales a lo que graven la constitución o aumento de capital sobre los títulos representativos de dicho capital social, precisamente porque este capital ya ha sido gravado en la constitución de la sociedad o aumento de su capital (art. 10 en relación con el art. 4).

Esta colisión provoca la aplicación de la Directiva con carácter preferente al apartado 6 del art. 75 del Reglamento del Impuesto. Cuando la transposición de una Directiva por parte de Estado miembro se efectúe de manera incorrecta, la Directiva puede aplicarse directamente en el ámbito interno siempre y cuando su contenido sea claro, preciso e incondicional.

En consecuencia de todo lo expuesto, procede declarar la ilegalidad del art. 75.6 del Reglamento del I.T.P. y A.J.D. aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. ■