

■ Tribunal Supremo (Sala 3^a, secc. 2^a)

■ Sentencia de 1 de octubre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó

El desembolso parcial de dividendos pasivos que ejecuta un acuerdo de ampliación de capital que ya tributó anteriormente no está sujeto al IAJD.

En un recurso de casación interpuesto por la representación del Estado, el Tribunal declara, siguiendo su propia doctrina, que el desembolso parcial de dividendos pasivos que ejecuta un acuerdo de ampliación de capital que ya tributó anteriormente no está sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, pues contraviene la Directiva 69/335 CEE del Consejo, de 17 de Julio de 1969.

Fundamentos de Derecho

Primero.- La sentencia de instancia, cuyos datos esenciales básicos constan en el encabezamiento de la presente resolución, se basa, en síntesis, en los siguientes argumentos:

- A) La cuestión objeto de controversia consiste en dilucidar si un acto de desembolso parcial de dividendos pasivos de una sociedad anónima (..) está o no sujeto al IAJD cuando el acto previo en que se suscribió el capital social del que ese desembolso deriva ya había tributado por la totalidad del citado capital, desembolsado y no desembolsado, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Operaciones Societarias.
 - B) El art. 27.1 a) del RDLeg. 3050/1980, de 30 Dic., del ITP y AJD, señala que están sujetos a gravamen, entre otros documentos, los de carácter notarial, y el siguiente art. 31.2 puntualiza que tales documentos tributarán al tipo de gravamen del 0,50%, siempre que se cumplan los tres requisitos indicados en el propio precepto.
 - C) La Directiva 69/335/CEE, de 17 Julio (...) establece, en su art. 10 a), que no puede aplicarse un nuevo tipo impositivo cuando en su día ya se había devengado el impuesto sobre el capital suscrito en la constitución de la sociedad.
- Y, recientemente, el TJCE S 5 Mar. 1998, señala que el objetivo de las comentadas Directivas es el de armonizar, en el ámbito de la Comunidad, los elementos intervinientes en la liquidación y recaudación del impuesto sobre las aportaciones de capital.
- D) Según dicha jurisprudencia, los jueces nacionales están obligados a aplicar íntegramente el Derecho Comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando sin aplicación cualesquiera disposiciones de las Leyes nacionales eventualmente contrarias, con independencia de que sean anteriores o posteriores a la norma comunitaria (TJCE SS 9 Mar. 1978 y 5 Mar. 1998).

E) Resulta, por tanto, que el citado art. 10 a) de la Directiva 69/335/CEE veda la posibilidad de que los Estados miembros sometan a imposición desembolsos de capital ya suscrito y por el que ya se había tributado.

Segundo.- El presente recurso de casación (...) se funda, en esencia, en el único y siguiente motivo de impugnación: Infracción de los arts. 31.2 del RD Leg. 3050/1980, 10 a) de la Directiva 69/335/CEE, 42.2 del Reglamento del IAJD, aprobado por el RD 3494/1981, de 29 Dic., y de la jurisprudencia que los interpreta, porque: a) Es ajustada a derecho la liquidación del IAJD girada como consecuencia del otorgamiento de una escritura pública de desembolso de dividendos pasivos derivado de otra escritura pública anterior de aumento del capital social, pues el art. 31.2 del RD Leg. 3050/1980 somete a tributación, por el citado concepto, las primeras copias de escrituras y actas notariales siempre que no estén sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, o a los conceptos comprendidos en los núms. 1 y 2 del art. 1 del texto citado (Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias); b) En consecuencia, está sujeta al IAJD la escritura de desembolso de dividendos pasivos en razón a la diferente naturaleza jurídica entre las modalidades impositivas de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias, por una parte, y la de Actos Jurídicos Documentados, por otra, ya que las dos primeras gravan la transmisión patrimonial o el negocio jurídico en sí mismos considerados y, la segunda, su formalización documental ... c) No existe en este caso *bis in idem*, pues no se está ante el supuesto de que, en un mismo documento público, se contengan el acuerdo de ampliación del capital social y el desembolso de los dividendos pasivos y se hayan girado dos liquidaciones, una, por Operaciones Societarias y, la otra, por Actos Jurídicos Documentados (que es cuando únicamente procedería la primera de tales exacciones, ya que la escritura pública estaría sujeta al concepto comprendido en el art. 1.2 del RD Leg. 3050/1980); d) Además, el gravamen de la escritura de autos se confirma por mor del art. 135 del RRM, que establecía que los sucesivos desembolsos del capital social se inscribirán mediante escritura pública en la que se declare el desembolso efectuado, y eso es, precisamente, lo realizado por la sociedad obligada tributaria, pues, tratándose de sucesivos desembolsos, se está ante la presencia de sucesivos actos inscribibles (uno de los cuales dio lugar a la liquidación de autos); y, e) La interpretación dada por la DGRN al art. 152.3 de la LSA admite, también, la dualidad de operaciones de aumento y desembolso, y, en consecuencia, en la R 18 Nov. 1991 consideró inscribible una escritura de aumento de capital social sin contener desembolso de cantidad alguna en ese momento, ya que el desembolso de las acciones primeramente emitidas cubría el mínimo legal del 25% del valor nominal de las nuevas.

Tercero.- (...) la Sala entiende que no ha lugar a la estimación del presente recurso casacional, habida cuenta que (...) resulta obvio que:

A) El abogado del Estado recurrente, a pesar de invocar, como parte de la justificación de su recurso, el art. 10 de la Directiva 69/335/CEE, no hace, después, un análisis de su compatibilidad o no con los arts. 27.1 a) y 31.2 del RD Leg. 3050/1980 y 42.2 del RD 3494/1981, debido, quizás, a que, en el caso objeto de controversia, la oposición de tales preceptos al art. 10 de dicha Directiva es tan evidente que no cabe un comentario complementario del mismo.

B) Este TS ... en sendas SS 3 Nov. 1997 ... viene a confirmar el criterio sustentado por la sentencia de instancia, en tanto en cuanto que, tras rebatir los mismos argumentos aquí y ahora

expuestos por el abogado del Estado, acaban afirmando que el gravamen de las escrituras de desembolso de dividendos pasivos por el IAJD infringe lo dispuesto en el art. 10 de la Directiva 69/335/CEE, en razón a que:

a) Las citadas escrituras no son más que una fase necesaria de la operación de «ampliación del capital social», con nuevas aportaciones del mismo; operación que está sujeta a la modalidad del ITP de Operaciones Societarias y que se devenga, por su importe total, al tiempo de la formalización de la escritura de ampliación, con independencia de que se proceda o no simultáneamente al desembolso total o parcial del valor de las acciones.

Y es que, con el cambio introducido en la regulación del ITP y AJD en el año 1980, en función de lo indicado en las Directivas de la CEE, se considera hecho imponible de la ampliación del capital la emisión de las acciones y no los desembolsos pasivos, parciales y sucesivos (...)

b) (...) ha de tenerse en cuenta que los sucesivos desembolsos en un aumento de capital no tributan por la cuota gradual al no cumplirse dos de los requisitos exigidos para la sujeción al IAJD, como son, por una parte, el tratarse de un acto sometido a la modalidad de Operaciones Societarias, en cuanto el aumento de capital, al igual que la constitución de la sociedad, es un acto tipificado dentro de su hecho imponible y la base es el importe nominal del capital y no la cifra efectivamente desembolsada, y, por otra parte, el no ser un acto o contrato inscribible, en el sentido sustancial del art. 31.2, sino simples flecos documentales de un acto principal, que ya tributó, en su momento, adecuadamente, en cuanto, además, tales flecos no integran, propiamente, un acto jurídico en sentido estricto, sino, más bien, una conducta humana debida, bien en virtud de una norma jurídica, o bien por constituir el resultado del cumplimiento de una obligación previamente aceptada.

Asimismo la solución preconizada por la parte recurrente no puede ser aceptada porque, en primer lugar, a lo que la misma llevaría (...) es a plantearse la tributación del desembolso por Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no por Actos Jurídicos Documentados; en segundo lugar, la aportación diferida no tiene naturaleza diferente de la que se realiza con motivo de la constitución de la sociedad o del aumento del capital, ya que, en realidad, no es más que la ejecución de la obligación adquirida al suscribir alguno de aquellos actos (...) Y en tercer lugar, la Directiva 69/335/CEE, en su art. 10 b), en relación con el 4, veda la posibilidad de cualquier impuesto sobre las aportaciones efectuadas en el marco de operaciones, entre otras, de constitución o ampliación del capital, pues, si se admitiera la tributación de la escritura que recoge el desembolso de dividendos pasivos, se contravendría, lógicamente, la prohibición comentada, ya que, como se ha indicado, tales desembolsos son aportaciones efectuadas a propósito de las citadas operaciones de constitución o ampliación (y es que, desde la perspectiva de la Directiva, no importa si el desembolso de dividendos pasivos forma parte o no de la ampliación de capital, pues de lo que no cabe duda es de que supone una aportación realizada en el marco de una previa constitución o ampliación de capital sujeta la modalidad de Operaciones Societarias).