

TRIBUNAL SUPREMO (SALA TERCERA, SECCIÓN 2ª).
Sentencia de 3 marzo de 2001 (Rº Casación 8914/1995)
Ponente: Excmo. Sr. Sala Sánchez.

El hecho de que las escrituras que materializan determinadas operaciones, en este caso el cambio de nominal de las acciones, contengan la mención de la cifra del capital social o de la parte del mismo afectada por la operación, no permite considerar que exista un objeto consistente en cantidad o cosa valuable.

El hecho de que las escrituras que materializan determinadas operaciones, en este caso el cambio de nominal de las acciones, contengan la mención de la cifra del capital social o de la parte del mismo afectada por la operación, no permite considerar que exista un objeto consistente en cantidad o cosa valuable, por lo tanto, no quedan sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado, siempre que en dichas operaciones el capital social no experimente ninguna variación, sino que se trata de un canje de acciones para los accionistas que no cambia el valor del conjunto de las poseídas por ellos.

El Tribunal matiza así, con amparo en la Directiva 69/335 CEE del Consejo, de 17 de Julio de 1969 (Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales), su sentencia de 3 de Noviembre de 1997, en la que declaró contrario a Derecho el inciso relativo a la sujeción a la cuota gradual del IAJD de las escrituras que documentaran, en cuanto a las acciones “o de su condición de nominativas al portador”, dejando incólume el texto de “Las que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad 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” (art. 75.6 del Reglamento del ITP y AJD de 29 de Mayo de 1995)

Por su parte, el TSJ de Cantabria, sentencia de 4 de abril de 2.001 (Ponente: Sra. Artaza Bilbao) ha seguido este mismo criterio, admitiendo la petición de devolución de ingresos indebidos que habían realizado los contribuyentes, y con apoyo en los mismos argumentos del Tribunal Supremo.

Dice así la STSJ “Cuestión de fondo insoslayable para la resolución del presente recurso, lo es el determinar si la doctrina jurisprudencial que antecede, contraída su impugnación solo al cambio de las acciones de su condición de nominativas al portador, es de aplicabilidad a las escrituras, que como en el supuesto de autos, documenten el cambio de valor de las acciones, operación que si bien, multiplica el número de los títulos, al reducir su valor nominal no altera la cifra del capital.

Es indudable, que lo valuable es el capital social, para el Tribunal Supremo, y únicamente la modificación de este se puede considerar “Cantidad o cosa valuable”... Pues bien, se debe finalizar por ello afirmando que en la escritura ahora considerada no se da el requisito del Art. 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD de 1.993, con exceso del Art. 75.6 del Reglamento (RD 828/1995) cuando la sujeta a gravamen.

(...) Asimismo, desde la perspectiva de la Normativa Comunitaria, el argumento utilizado por las Sentencias del TS, ambas, de fecha 3 de Noviembre de 1.997, se refuerza en su aplicación a un supuesto como el de autos, escrituras que documentan el cambio del valor de las acciones, dividiendo las mismas y sin realización de nuevas aportaciones a la sociedad, dado que como dicho Alto Tribunal ha señalado, aquella, la Directiva 69/335/CEE, de 19 de Julio, prohíbe los impuestos cualquiera que sea su forma, sobre las modificaciones de la escritura constitutiva de la Sociedad o de sus estatutos, al impedir exigir el gravamen documental previsto en el precepto reglamentario para las primeras copias de escrituras que incorporen acuerdos sobre cambio del valor de las acciones de una sociedad, mantenido el capital social inalterable, ya que ello supone gravar con un 0,50 mas el capital de la sociedad, además del ya satisfecho del 1%, obstaculizando la pretendida armonización comunitaria en los impuestos indirectos que gravan la concentración y circulación de los capitales...

Todo lo anterior, lleva a considerar que el art. 10 - Se refiere a la Directiva 69/335/CEE- se encuentra presidido por la prohibición de gravar operaciones que han tributado por el art. 4 de la misma, debiendo ser, sin duda, la modificación del valor de las acciones sin alterar el capital social, considerada como incluida en la prohibición ya que su encuadre entre ellas, por aplicación de los términos de los preceptos legales, resulta evidente, al no significar desplazamiento patrimonial, y llevar aparejada de sujetarlo a gravamen, claramente, la doble aportación no permitida.”

Aunque existan resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos en esta misma orientación (TEAR de Madrid de 15/01/01), citadas en la Sentencia del TSJ de Cantabria, renunciamos a su reproducción por el mayor interés que tiene el pronunciamiento del Alto Tribunal que pasamos a exponer.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- *La cuestión esencial que en este recurso se plantea, por propia concreción de la Administración recurrente y conforme, con toda corrección, la expone la sentencia aquí impugnada -la de la Sala de esta Jurisdicción de la AN, Sección Segunda, de*

17 Oct. 1995-, gira en derredor del punto relativo a si una escritura de modificación del importe nominal de las acciones, sin variar cuantitativamente el capital social ni introducir ninguna otra modificación estatutaria ni alterar el valor de las acciones correspondientes a los accionistas tras el oportuno canje, está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad de Actos Jurídicos Documentados (IAJD), en presencia de la normativa aquí aplicable - arts. 28 y 31 del Texto Refundido del ITP y AJD de 30 Dic. 1980, por cierto reproducidos, en la parte que ahora importa, por los homónimos preceptos del Texto Refundido vigente de 24 Sep. 1993-...

Segundo.- Planteada así la controversia, la Sala ha de abundar en la correcta interpretación mantenida por la sentencia impugnada.

Ciertamente, en una operación en que el capital social no experimenta ninguna variación y en que meramente se produce un canje de acciones para los accionistas, que no cambia el valor del conjunto de las por ellos poseídas, puesto que por cada acción de seis mil pesetas de valor nominal reciben seis de mil pesetas por el mismo concepto, es imposible advertir la existencia de «cantidad o cosa valuable» como exige, para sujetar la operación al IAJD, el art. 31.2 del Texto Refundido aquí aplicable y el mismo precepto del vigente. No es, por tanto, que se afirme que el devengo del referido Impuesto -del IAJD- precise, en una operación sobre acciones de una sociedad, una variación del capital social, sino que, simplemente, a la aquí considerada es imposible atribuirle la condición de tener por objeto cantidad valuable, que es cosa diferente.

Es evidente que esta condición -la de cosa u objeto valuable, se entiende- en un Impuesto en el que conviven cuotas fijas (vgr. la rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios) con cuotas variables y dentro de estas, y en lo que atañe a los documentos notariales, las que toman como base el folio o pliego en que se documenta el acto o negocio y las que recaen sobre las primeras copias de escrituras y actas -que es caso de autos-, no puede resultar de la simple mención de una cifra de capital social que ninguna mutación experimenta.

Esta Sala, por el mero hecho de que las escrituras que materializaban determinadas operaciones (transformación de la sociedad, cambio de la condición de las acciones de nominativas en al portador, «destrucción» de títulos previamente amortizados) contuvieran 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. Así, las SS 8 Abr. 1995, de 3 Nov. 1997 (dos), FF.JJ. 7.º y 9.º en la relativa al recurso directo 432/95, y 8.º, 9.º y 10.º en la referente al recurso directo 544/1995 y de 10 Jun. 2000 (recurso de casación 6224/1995), entre otras.

Pero es que 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 de los Textos Refundidos de 1980 y 1993) y con arreglo a una base constituida por la cifra del nominal del capital social o la representativa de la ampliación y si con arreglo a la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, del Consejo, de 17 Jul. 1969, está

vedada para los Estados miembros cualquier impuesto indirecto que presente las mismas características que el que gravita 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 -arts. 10.º y 4.º- salvo las excepciones del art. 12, entre las cuales no se encuentra un impuesto similar al de AJD, el gravamen por tal concepto de un mero cambio de valor de las acciones, que, importa insistir, ninguna repercusión produce en la cifra del capital ni ninguna aportación implica para los socios, significaría, también, una vulneración de las previsiones de la Directiva mencionada, tal y como se desprende de las precitadas SS 3 Nov. 1997, aunque sea este un aspecto no advertido por la sentencia de instancia ni considerado en los escritos de las partes. En definitiva, y aun cuando las sentencias últimamente citadas, con referencia a la legalidad del art. 75.6 del Reglamento del ITP y AJD de 29 May. 1995, no declararon contrario a Derecho más que el inciso relativo a la sujeción a la cuota gradual del tan repetido IAJD de las escrituras que documentaran «el cambio de valor de las acciones», cabe concluir que este cambio, sin repercusión alguna en la cifra del capital social y, por ende, en el capital retenido por los socios antes y después de su producción (las conocidas como «operaciones de Split»), no puede considerarse sujeto a la modalidad impositiva de que aquí se trata.”