

3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. PARA QUE SEA ADMISIBLE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO ES MENESTER QUE EL ACTO IMPUGNADO NO SEA SUSCEPTIBLE DE ULTERIOR RECURSO ORDINARIO EN VIA ADMINISTRATIVA. EL ERROR DE LA ADMINISTRACION INDUCIENDO A INTERPONER UN RECURSO IMPROCEDENTE NO PUEDE IR EN PERJUICIO DEL INTERESADO (SENTENCIA DE 28 DE NOVIEMBRE DE 1977).

Hechos.—En julio de 1974 se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda competente un contrato denominado de inversiones de carácter privado, que, en 21 de junio anterior, habían suscrito las representaciones de «International Finance Corporation» e «Industrias de Tableros y Derivados de la Madera, S. A.», y por el cual la primera de las expresadas sociedades otorgaba a la segunda un préstamo, quedando supeditada su efectividad al cumplimiento de una serie de condiciones que se determinaban en el propio contrato.

La oficina gestora declaró exento el referido contrato, imponiendo la nueva presentación del mismo en la citada dependencia, dentro de los treinta días siguientes a la fecha del cumplimiento de las condiciones y, en todo caso, no más tarde del 31 de diciembre de 1974.

Industrias de Tableros y Derivados de la Madera, S. A., impugnó el aplazamiento de la liquidación, por cuanto prejuzgaba la existencia de la misma, y solicitaba que se declarase pura y simplemente exento el documento del impuesto al amparo del artículo 65,9 del texto refundido en relación con el artículo 6.º, sección 9, apartado a), del Acuerdo Internacional, constitutivo de la Corporación financiera otorgante de 10 de marzo de 1960, siendo desestimada la reclamación por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Barcelona, se desestima, confirmando, en consecuencia, la resolución del Tribunal Provincial.

Finalmente se interpone recurso de Apelación ante el Tribunal Supremo y, siendo ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Enrique Amat Casado, se revoca la sentencia dictada por la citada Audiencia Territorial y, al mismo tiempo, se declara inadmisibile el recurso contencioso-administrativo antes expresado, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que de conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la Ley de esta Jurisdicción, para que sea admisible el recur-

so contencioso-administrativo es menester que el acto impugnado no sea susceptible de ulterior recurso ordinario en vía administrativa, incidiéndose, en otro caso, en la causa determinante de una sentencia de inadmisibilidad prevista en el apartado c) del artículo 82 de la propia Ley, posibilidad ésta puesta de manifiesto en el caso actual por la Sala, con utilización al efecto de las facultades que le confiere el segundo párrafo del artículo 43 de la repetida normativa legal, surgiendo, consecuencia de todo ello, la necesidad de proferir un fallo de ese signo de inadmisión, ya que se impugnó en vía jurisdiccional, ante la pertinente Sala Territorial, un acuerdo dictado por un Tribunal Provincial del orden Económico-Administrativo, sin previo agotamiento del recurso de Alzada ante el Tribunal Central, procedente con toda evidencia al amparo del artículo 127 del Reglamento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, ya que se trata de la pretensión de que se declare exento en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales un contrato relativo a un préstamo de más de cuatro millones de dólares, lo que permite aseverar, sin riesgo alguno de error, que la cuantía es superior al límite de quinientas mil pesetas legalmente establecido a estos fines de posibilitar el recurso de alzada omitido.

Considerando que consta en autos que la entidad recurrente al proceder en la forma expuesta, esto es, al acudir tras el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial directamente ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial, sin la previa formulación del recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, no hizo más que seguir las indicaciones que se le hicieron en la notificación del acuerdo impugnado, y siendo ello así es claro que no puede ir en perjuicio del interesado el error de la administración que le indujo a interponer un recurso improcedente, como reiteradamente ha declarado la jurisprudencia (sentencias de 29 de marzo y 30 de abril de 1965, 27 de diciembre de 1966 y 10 de mayo de 1974, entre otras muchas), lo que obliga a posibilitar la prosecución de su reclamación en la vía pertinente.

COOPERATIVAS PROTEGIDAS. PRESTAMOS. APLICABILIDAD DE LA EXENCION PREVISTA EN EL ARTICULO 65, I, 5.º DEL TEXTO RE-FUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 30 DE NOVIEMBRE DE 1977).

Hechos.—En la oficina liquidadora competente se presenta una escritura de préstamo con garantía hipotecaria, otorgado por la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Bilbao en favor de la Cooperativa de Consumo la Cruz, concediendo un préstamo de 6.000.000 de pesetas, con un interés del 6,5 por 100 anual, a amortizar en plazo máximo de cinco años. Girada liquidación por importe de 171.273,75 pesetas, se interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, reclamación que es desestimada, lo mismo que la entablada ante el Tribunal Central.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo, se estima por la Audiencia Territorial de Burgos, con sentencia que anula los acuerdos recurridos, así como la liquidación impugnada, con obligación por parte de la administración de devolver la cantidad indebidamente pagada.

Recurrida la anterior resolución ante el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrador Excmo. Sr. D. Diego Espín Cánovas, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la litis versa sobre la procedencia de aplicar la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales contenida en el artículo 65, I, 5.º, del texto refundido de 6 de abril de 1967, al supuesto fáctico de un contrato de préstamo dinerario con garantía hipotecaria concedido por la entidad crediticia, Caja de Ahorros de Bilbao a la Cooperativa apelada, inscrita como Cooperativa Protegida, préstamo destinado a los fines sociales y estatutarios de la misma, a cuya exención se opone la Administración tributaria y en esta apelación el Abogado del Estado, invocando la no inclusión de los bienes muebles entre los actos adquisitivos enumerados en el citado texto refundido, pues al ser el dinero un bien mueble estima dicha representación que no puede ser incluido en los términos de la exención, sin ampliarlos indebidamente.

Considerando que no cabe aceptar la tesis de la Administración, ya que si bien el texto refundido en el citado artículo 65, I, 5.º, no enumera a los bienes muebles, se refiere, en cambio, a «las adquisiciones de bienes inmuebles o derechos», y en la expresión derechos, no limitada a los que recaigan sobre bienes muebles y en el caso del préstamo de dinero, aunque por su naturaleza real secularmente admitida, la entrega del mismo es necesaria para su perfección, es indudable que como todo contrato, además del requisito de la entrega propia de los de carácter real, se requiere la concurrencia de los demás requisitos esenciales comunes, consentimiento, objeto y causa a que se refiere el artículo 1.261 del Código Civil y que por efecto del contrato se opera la adquisición de la propiedad del dinero, pues no sólo la entrega, sino los demás requisitos enumerados son necesarios para tal efecto adquisitivo, por lo que el artículo 1.753 del citado Cuerpo Legal, al contemplar el efecto transmisivo de la propiedad del dinero entregado viene a confirmar cuanto se expone, o sea que el préstamo implica como efecto esencial la adquisición de un derecho de propiedad sobre el dinero, efecto adquisitivo que debe comprenderse en el texto fiscal objeto de debate, pues al no limitar el carácter de los derechos adquiridos no puede realizarse tal limitación por vedarlo la naturaleza de las normas fiscales, bien sean de exención o de sujeción al tributo (art. 24 de la Ley General Tributaria), criterio que ya ha sustentado esta Sala en casos de completa identidad con el presente en sus sentencias de 16 de febrero de 1971 3 de octubre de 1972, 5 de junio de 1973 y 27 de enero de 1975.

PRESTAMO GARANTIZADO SIMULTANEAMENTE CON FIANZA E HIPOTECA. NO ES PERMITIDO SOSTENER QUE UNA DE LAS DOS GARANTIAS PACTADAS EN EL NEGOCIO JURIDICO UNICO, SE SUBSUME FISCALMENTE BAJO EL CONCEPTO DE PRESTAMO, Y LA OTRA COBRA COMPLETA AUTONOMIA, CONVIRTIENDOSE EN CONCEPTO INDEPENDIENTE, A EFECTOS DEL IMPUESTO QUE GRAVA LAS TRANSMISIONES PATRIMONIALES, COMO SI SE HUBIESE PACTADO ANTES O DESPUES DE LA FORMALIZACION SOLEMNE DEL PRESTAMO (SENTENCIA DE 30 DE NOVIEMBRE DE 1977).

Hechos.—Por escritura pública de 8 de agosto de 1972 Catalita, S. A., reconoció haber recibido del Banco Español de Crédito, S. A., un préstamo de 55.000.000 de pesetas, a devolver en el plazo de dos años; habiéndose

garantizado la obligación en la misma escritura mediante fianza solidaria de varias personas e hipoteca sobre fincas de la sociedad, pendientes de inscripción en el Registro.

Presentada la escritura en la oficina liquidadora correspondiente, se giraron dos liquidaciones, una por préstamo a cargo de la sociedad y otra por fianza contra el Banco, siendo esta última objeto de reclamación que, tanto el Tribunal Provincial como el Central, desestiman.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo fue estimado por la Audiencia Territorial de Granada que anula las resoluciones impugnadas, así como la liquidación girada por fianza.

Interpuesto por el Abogado del Estado recurso de apelaciones ante el Tribunal Supremo y siendo ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, se desestima, confirmando en todas sus partes la sentencia apelada, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que si en una misma escritura, una sociedad reconoce haber recibido de un banco la cantidad de cincuenta y cinco millones de pesetas, que se compromete a devolver en plazo de dos años más los intereses y comisión, y se garantiza la devolución mediante fianza solidaria de varias personas e hipoteca sobre veintiocho fincas de la sociedad, pendientes de inscripción en el Registro, no es permitido sostener que una de las dos garantías pactadas en el negocio jurídico único se subsume fiscalmente bajo el concepto de préstamo, y la otra cobra completa autonomía, convirtiéndose en concepto independiente, a efectos del Impuesto que grava las transmisiones patrimoniales, como si se hubiese pactado antes o después de la formalización solemne del préstamo; pues, aparte de no permitir tal desglose conceptual el artículo 58 ni el 79 del texto refundido de 6 de abril de 1967, el primero de los cuales se refiere a «un préstamo», en singular, después de haber enumerado las fianzas y los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, ofrecidos en garantía, y el segundo, a la sujeción separada en la tarifa, de las varias convenciones comprendidas en un mismo documento, se alteraría, sin razón alguna, el sujeto pasivo del impuesto, que, en los préstamos de cualquier naturaleza, es decir, sin garantía, con garantía personal, con garantía real, o con ambas clases de garantía, es siempre el prestatario; y buena prueba de esto último es que la reclamación económico-administrativa y el subsiguiente pleito contencioso, han sido entablados por el Banco acreedor, y no por la sociedad deudora, que no hubiera estado legitimada, por habersele exigido solamente el impuesto por el préstamo, sobre el más alto de los tipos y sobre la suma del principal y de todas las responsabilidades accesorias que en la escritura se pactaron; luego, tomada en cuenta, una vez, la base total de la operación única de préstamo, al más elevado de los tipos impositivos, cual era, a la sazón, el del 1,90 por 100, envolvería una duplicidad conceptual, el gravar otra vez el principal del préstamo, a un tipo más reducido, lo que no se hubiera hecho si, en vez de veintiocho fincas, se hubieran hipotecado más, y la responsabilidad entre ellas hubiese quedado más diluida; por lo que si la sociedad no podía ofrecer más inmuebles en garantía, y no había seguridad de que la hipoteca llegara a constituirse sobre todas las fincas, ya que estaban en su totalidad pendientes de inscripción en el Registro, esa cautela del acreedor, exigiendo también la garantía de una fianza solidaria en la misma escritura, no desnaturaliza la unidad contractual del préstamo y, en consecuencia, no puede convertirle a él en sujeto pasivo del impuesto.

**BUQUES. PRESTAMO CON GARANTIA HIPOTECARIA. CONSIDERACION
O NO COMO INMUEBLE A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES (SENTENCIA DE 15 DE DICIEMBRE
DE 1977).**

Hechos.—La cuestión fundamental estriba aquí en decidir (cosa ya planteada en la sentencia de 27 de mayo de 1977) si el buque debe tener la consideración de inmueble a efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales, por consecuencia de su caracterización como bien de esta naturaleza en el artículo 1.º de la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1893 o si, por el contrario, como se postula por la recurrente dicha ficción legal no surte efecto en la aplicación del citado impuesto, cuyo texto refundido, artículo 62, I, indica que estarán sujetos al mismo los préstamos con garantía hipotecaria sobre bienes inmuebles, como supuesto excepcional a la regla general de no sujeción al mismo de los préstamos cuando constituyan actos habituales del tráfico de las empresas.

Doctrina.—El Tribunal Supremo, dando la razón al particular recurrente, opta por la segunda de las apreciaciones a lo largo de una serie de considerandos, cuyo contenido omitimos por coincidir plenamente con los ya reflejados al reseñar, en anterior ocasión, la sentencia de 27 de mayo de 1977.

C. M. A.