

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

COMPRAVENTA.—LA COMPRA EN PUBLICA SUBASTA DE UNA PARCELA A LA GERENCIA DE URBANISMO, CON CIERTAS CONDICIONES EN CUANTO A LA EDIFICACION, PERO SIN SUBROGARSE LA ENTIDAD ADQUIRENTE EN LAS OBLIGACIONES QUE EL AYUNTAMIENTO TENIA EN CUANTO A LOS PLANES DE ORDENACION Y URBANIZACION DE LOS TERRENOS TRANSMITIDOS POR HABERSE YA REALIZADO AL AMPARO DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY DEL SUELO, TANTO EN CUANTO A LA EXPROPIACION COMO POR LO QUE RESPECTA A LA ORDENACION Y URBANIZACION DEL POLIGONO, ESTA SUJETA AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES, NO PROCEDIENDO APLICAR LAS EXENCIONES CONTEMPLADAS EN LOS APARTADOS 33 A 36 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 8 DE MARZO DE 1976).

Hechos.—Procedente de la Gerencia Municipal de Urbanismo del Ayuntamiento de Madrid, una sociedad mercantil dedicada a la construcción adquirió en pública subasta una parcela de terreno. Otorgada la correspondiente escritura pública y presentada en la Abogacía del Estado de Madrid, previa la correspondiente comprobación de valores y teniendo además en cuenta las operaciones de segregación y agrupación de terrenos, independientes de la compraventa contenida en la escritura, se giraron liquidaciones por los conceptos de transmisiones y actos jurídicos documentados. Contra dichas liquidaciones recurrió la citada entidad, primero en vía económico-administrativa, después en alzada y también en recurso contencioso-administrativo, pretendiendo que se tuviesen en cuenta en el presente caso las exenciones contempladas en el artículo 65, apartados 33 a 36, del texto refundido del impuesto.

Desestimadas las reclamaciones en las indicadas instancias, se interpone recurso de apelación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, lo desestima en base a la siguiente

Doctrina.—Considerando que la recurrente impugna la sentencia apelada alegando en primer término como fundamento de la exención tributaria el número 35 del artículo 65 del texto refundido del impuesto, en relación con los artículos 52 y 121 de la Ley de Régimen del Suelo de 12 de mayo de 1956, pero la exención del citado número 35 se refiere de modo preciso a expropiaciones realizadas en favor de personas privadas, conforme al también citado artículo 121 de la Ley del Suelo, norma que efectivamente contempla la autorización que se concede por la Comisión Central de Urbanismo a fines de urbanización a personas privadas, además de a las Corporaciones públicas, y como en el caso de la litis no se

dan estos supuestos, sino solamente la adquisición en pública subasta de la parcela en cuestión por la recurrente, sin que resulte acreditado el hecho de la sustitución de la misma en la urbanización de la parcela, no cabe aplicar una normativa que está dictada para supuesto diferente, por lo que resulta improcedente la exención que se trata de amparar en el citado precepto.

Considerando que tampoco es posible amparar la exención pretendida en los números 35 y 36 del artículo 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 que se invoca como segundo motivo de esta apelación, ya que el número 35, referente a transmisiones a favor de particulares en virtud de procedimiento de enajenación forzosa previsto en el capítulo I, sección 1.ª, título 4.º, de la Ley de 12 de mayo de 1956, exención recogida en el número 34 del vigente texto refundido antes citado, contempla supuestos diferentes del litigioso atinentes a los plazos de edificación, inclusión de fincas en el Registro de Solares y su enajenación forzosa con destino a la edificación, supuesto que no guarda relación con el presente, y finalmente el número 36 del artículo 146 de la Ley de 11 de junio de 1964 se corresponde con el número 35 del vigente texto refundido que ya ha sido examinado anteriormente, por cuyas razones tampoco procede la estimación del recurso, sin que deba hacerse pronunciamiento alguno sobre costas.

SOCIEDADES.—AUMENTO DE CAPITAL.—EL AUMENTO DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD QUE SE PRODUZCA POR INCORPORACION DEL SALDO DE LA CUENTA DE REGULARIZACION DE BALANCES A LA DE CAPITAL ESTA EXENTA DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES; PERO SI PARA AUMENTAR EL CAPITAL SE EXIGE ADEMAS EL DESEMBOLSO DE UNA PRIMA DE EMISION QUE NI ESTABA CONTABILIZADA, NI PODIA ESTARLO, EN LA CUENTA DE REGULARIZACION, NI TAN SIQUIERA EN EL FONDO DE RESERVA DE LA SOCIEDAD, SINO QUE ES UN DINERO QUE SE PONE POR PRIMERA VEZ EN COMUN, AL TIEMPO DE SUSCRIBIR LOS SOCIOS LAS ACCIONES REPRESENTATIVAS DEL AUMENTO DE CAPITAL; DE MODO QUE LA EXIGENCIA DE ESTA PRIMA LLEVA CONSIGO UNA OPERACION FISCALMENTE DESCONECTADA DE LA REGULARIZACION DEL BALANCE, PORQUE NO HAY EN ELLA UN TRASPASO INTERNO DE FONDOS DE UNA CUENTA A OTRA, SINO UNA VERDADERA TRANSMISION DE DINERO POR LOS SOCIOS A LA SOCIEDAD, EL DESEMBOLSO DE ESTA PRIMA QUEDA SUJETO AL IMPUESTO, NO PROCEDIENDO APLICAR LA EXENCION PREVISTA EN EL APARTADO 57 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 11 DE MAYO DE 1976).

NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS: EFECTOS.—LAS NOTIFICACIONES DEFECTUOSAS SURTIRAN EFECTO A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL SUJETO PASIVO SE DE EXPRESAMENTE POR NOTIFICADO, INTERPONGA EL RECURSO PERTINENTE O EFECTUE EL INGRESO DE LA DEUDA TRIBUTARIA; POR LO QUE, EN EL CASO CONTEMPLADO EN LA SENTENCIA, HABIENDOSE INGRESADO LAS DEUDAS TRIBUTARIAS LOS DÍAS 4 Y 11 DE DICIEMBRE DE 1970, Y ENTABLADA LA PRIMERA RECLAMACION EL 25 DE FEBRERO DE 1971, LA IMPUGNACION PLANTEADA POR EL RECURRENTe HA DE CONSIDERARSE TARDÍA, CONFORME AL ARTICULO

LO 94 DEL REGLAMENTO DE 26 DE NOVIEMBRE DE 1959, NO PROSPERANDO POR EXTEMPORANEIDAD LAS RECLAMACIONES ENTABLADAS (SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 1976).

AUMENTO DE CAPITAL: REDUCCION DE LA BASE IMPONIBLE.— CUANDO EL AUMENTO DE CAPITAL DE LA SOCIEDAD CONSTITUYE UN ACTO NECESARIO PARA LA CANCELACION DE LA OPERACION FINANCIERA DE EMPRESTITO, CONSISTENTE EN UNA EMISION DE OBLIGACIONES QUE CON CLAUSULA EXPRESA DE CONVERTIBILIDAD HABIA AUTORIZADO Y PROTEGIDO LA ADMINISTRACION, NO EXISTIENDO OTRO MEDIO QUE ESE AUMENTO DE CAPITAL PARA DAR TERMINO A LA CITADA OPERACION RESPECTO A LOS OBLIGACIONISTAS QUE UNILATERALMENTE —Y POR TANTO SIN INTERVENCION ALGUNA DE LA SOCIEDAD EMISORA—OPTARON POR CONVERTIR SUS TITULOS EN NUEVAS ACCIONES DE DICHA SOCIEDAD, ES DE APLICAR EN LA BASE LA REDUCCION DEL 95 POR 100 PREVISTA EN EL ARTICULO 66 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 31 DE MAYO DE 1976).

Hechos.—Cierta sociedad anónima se acogió el 24 de julio de 1965 al régimen de acción concertada previsto en el artículo 5.º y concordantes de la Ley de 28 de diciembre de 1963. El Ministerio de Hacienda, por Orden de 30 de octubre de 1965, concedió a la entidad hoy recurrente determinados beneficios fiscales, entre los que se contaba la reducción del 95 por 100 del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, beneficios que se prorrogaron hasta el 30 de octubre de 1975 por Orden ministerial de 30 de diciembre de 1970.

Para financiar sus necesidades la sociedad emitió obligaciones por valor de 300 millones de pesetas, pudiendo los tenedores optar en su día por la convertibilidad de las obligaciones en acciones, según señalaban las condiciones de emisión, fórmula que fue legalmente autorizada por el Instituto de Crédito a Medio y Largo Plazo. Aprobando la propuesta del Instituto, el Ministerio de Hacienda dictó Orden de 16 de abril de 1969 en la que, al amparo de las disposiciones legales pertinentes, otorgaba la reducción del 95 por 100 de la base liquidable respecto al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que graven los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de la operación financiera antes descrita.

No obstante ello, habiéndose presentado primera copia de la escritura por la que la sociedad recurrente ampliaba su capital mediante la emisión y puesta en circulación de acciones suscritas por los titulares de obligaciones, cuyos tenedores ejercieron el derecho de conversión, conforme a lo estipulado en la emisión, y haciendo además constar que siendo el otorgamiento de la misma acto necesario para la cancelación de la operación financiera—emisión de obligaciones hipotecarias convertibles—, se solicitaba de la oficina liquidadora la aplicación de la reducción del 95 por 100 de la base del impuesto al practicar liquidaciones por los números 6 y 17 de la tarifa, la Abogacía del Estado giró dos liquidaciones: una por el concepto de préstamo, de la que se redujo en un 95 por 100 la base imponible, y la segunda por el concepto de sociedades (aumento de capital), en la que no se aplicó reducción alguna.

Interpuesto recurso de reposición contra la última liquidación y desestimado, se interpuso reclamación económico-administrativa, solicitándose que la base fuera reducida en un 95 por 100.

El Tribunal Provincial, lo mismo que el Central, desestimó la reclamación.

Sin embargo, en recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Sala de la Jurisdicción de Vizcaya se dicta resolución (confirmada posteriormente por el Supremo) declarando procedente la reducción solicitada en base a la siguiente

Doctrina.—Teniendo en cuenta que la facultad de transformar las especiales obligaciones emitidas en acciones como medio de cancelar la operación financiera era para la empresa tan exigido como necesario, o indispensable, pues no existe otro medio de dar término a la citada operación respecto de aquellos tenedores de títulos que unilateralmente—y sin intervención alguna de la sociedad emisora—optaron por convertir las obligaciones en nuevas acciones de la entidad, a la que, por cierto, sólo resta emitir y poner en circulación las acciones derivadas de esa cláusula de convertibilidad que había conocido y amparado el Estado, cristalizando en la referida Orden ministerial de 1969, es de estimar que el aumento de capital que provocó la litis constituyó un acto necesario para la cancelación de la operación financiera que, con cláusula expresa de convertibilidad, se había autorizado y protegido.

Recurriendo contra esta resolución el Abogado del Estado en representación de la Administración Pública y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Luis Vacas Medina, el Tribunal Supremo, desestimando el recurso y aceptando los considerandos de la sentencia recurrida, confirma la doctrina expuesta, estimando aplicable la tan repetida reducción del 95 por 100 de la base del impuesto.

CESION DE CREDITO HIPOTECARIO.—LA CESION DE CREDITO HIPOTECARIO QUE CIERTA ENTIDAD MERCANTIL REALIZO A FAVOR DEL BANCO DE CREDITO INDUSTRIAL, EN GARANTIA PARCIAL DE UN CREDITO QUE ESTE ULTIMO CONCEDIO A AQUELLA, ES UN ACTO EXENTO DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES, DE ACUERDO CON EL APARTADO 66 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 3 DE JULIO DE 1976).

Hechos.—El Banco de Crédito Industrial concedió a cierta entidad mercantil un préstamo en garantía parcial, del cual se convino la cesión de una hipoteca constituida a favor de la citada entidad prestataria sobre un buque, y presentado el correspondiente documento en la oficina competente se giró liquidación por el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, concepto préstamo, número 12 de la tarifa.

El Banco interpuso reclamación que tanto el Tribunal Provincial como posteriormente el Central desestimaron por entender que el Banco no tenía derecho a la exención que pretendía.

Más tarde la Audiencia Territorial de Madrid estima el recurso planteado, por lo que el Abogado del Estado, en representación de la Administración Central, acude en apelación al Tribunal Supremo, el cual desestima el recurso en base a la doctrina que sienta en los siguientes

Considerando que son numerosas las sentencias de la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid dictadas en recursos contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, confirmatorias de actos administrativos denegatorios de la exención establecida en los artículos 65 y 66 del texto refundido del impuesto en favor de los préstamos otorgados por las Entidades Oficiales de Crédito, de cuya condición participa el Banco de Crédito Industrial, acreedor de las escrituras que se habían presentado a liquidación, consistentes en una primera sobre concesión del préstamo, seguida de otra en la que se llevaba a efecto lo pactado en aquélla y se constituía, en garantía del primero, hipoteca sobre bienes que ya pertenecían al deudor en

el momento del otorgamiento del préstamo, quedando reducida la controversia a puntualizar si por no ser simultánea la concesión del préstamo y la constitución de garantía, esto es, a falta de unidad de acto, correspondía o no conceder a la hipoteca la exención establecida para el préstamo, optando por la negativa la oficina de gestión tributaria y el Tribunal Central, cuyos razonamientos admiten la exención a favor del préstamo con hipoteca, no extensible al garantizado por una obligación personal, cual es la promesa de constituir hipoteca; en tanto que la entidad demandante y la Sala de Instancia piensan que no se requiere unidad de acto y abogan por la exención.

Considerando que el caso que se somete a resolución en el presente recurso ofrece una modalidad que le diferencia de los que se acaban de referir: El documento base que motivó la liquidación impugnada no es el de concesión de préstamo entre el Banco de Crédito Industrial y Astano, sino la escritura de 24 de julio de 1970, por la cual Astano *cede* al Banco de Crédito Industrial el derecho hipotecario constituido sobre una nave en garantía del precio aplazado, y así planteadas las cosas habrá que reconocer que cualquiera que sea el criterio que se sustente acerca del referido problema de la unidad de acto entre *otorgamiento de préstamo* y *constitución de hipoteca* o—como sucede en este caso—cesión de crédito hipotecario no cabe desconocer la trascendencia definitiva que tiene la circunstancia de que en la escritura de concesión del préstamo, de 3 de noviembre de 1974—traída a los autos para mejor proveer—, se anunciara ya la garantía sobre el buque en la construcción y se hiciera constar que el destino del capital del préstamo sería la construcción misma, anticipación bien explícita que permite calificar de préstamo hipotecario el negocio jurídico formalizado escalonadamente e integrado por las dos escrituras, préstamo al que alcanza la exención del artículo 65, apartado 66, del Texto Refundido, sin necesidad de invocar el artículo 58 del mismo, toda vez que aquí no se trata de modificación del préstamo.

CARLOS MARÍN ALBORNOZ