

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

OBRA NUEVA. AL SER LA DECLARACION DE OBRA NUEVA COSA DISTINTA DEL CONTRATO DE EJECUCION DE OBRA, NO SE PUEDE ALEGAR QUE ESTE ULTIMO ESTE SUJETO AL IMPUESTO SOBRE TRAFICO DE EMPRESAS PARA ELUDIR EL DE ACTOS JURIDICOS EN CUANTO A LA DECLARACION DE OBRA NUEVA (SENTENCIA DE 5 DE MARZO DE 1973).

Hechos.—Presentada en la oficina liquidadora una escritura de declaración de obra nueva, división en pisos y constitución de propiedad horizontal, se gira una liquidación por actos jurídicos documentados, contra la cual se recurre, alegándose que la escritura de declaración de obra nueva, generadora de la liquidación impugnada, ya había satisfecho el impuesto por tráfico de empresas y, por consiguiente, no debía quedar sujeta al de transmisiones patrimoniales en su modalidad de actos jurídicos documentados, puesto que con ello no sólo se incurre en la doble imposición, sino que se contraviene el artículo 100, 2.º, que considera incompatibles ambos impuestos.

El Tribunal Provincial desestima la reclamación, en base fundamentalmente a que la ejecución de obra es acto completamente distinto e independiente de la declaración de obra nueva, y ésta debe tributar por el concepto de actos jurídicos documentados. El Tribunal Central desestima también el recurso de alzada; por lo que interpuesto recurso contencioso-administrativo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Que al ser cosas distintas, el contrato de ejecución de obra, gravado con el impuesto sobre tráfico de empresas, y la declaración de obra nueva, no sometida a este impuesto, al de sucesiones ni a la modalidad que grava las transmisiones patrimoniales, se da el primero de los requisitos, a que se refieren los apartados 2 y 4 del artículo 100 del texto refundido de 6 de abril de 1967, en relación con el número 38 de la tarifa, e igualmente se da el segundo, con relación a los dos conceptos que en el recurso se discuten, porque si en la antigua Ley del Timbre eran valuables la declaración de obra nueva y la constitución de la propiedad horizontal (reglas 4 y 21 del artículo 9), no se alcanza la razón por la cual hayan dejado de serlo en la actualidad, con el artículo 105, apartados 1, d), y 2 del texto refundido.

CAJAS DE AHORRO. IMPUESTO ESPECIAL Y TRANSITORIO DEL 10 POR 100 (SENTENCIA DE 26 DE FEBRERO DE 1973).

Hechos.—La cuestión litigiosa consiste en decidir si las Cajas de Ahorro se hallan gravadas por el impuesto especial y transitorio del 10 por 100 sobre los beneficios de las sociedades y demás entidades jurídicas, creado por el artículo 12 del Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967, como sos-

tiene, en el presente caso, la Administración, o si, por el contrario, no están sujetas a dicho gravamen, como afirma la Caja de Ahorros recurrente.

Doctrina.—Considerando que la cuestión litigiosa ha sido ya decidida por la jurisprudencia de esta Sala en sus sentencias, entre otras, de 20 de enero, 25 de septiembre y 13 de octubre de 1972, que resolviendo supuestos de completa analogía con el presente y con los fundamentos que en intenso se contienen en la sentencia citada en primer término, establece, en conclusión, que al ser las Cajas de Ahorros sujetos pasivos del impuesto general sobre la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas y al no estar exentas de la obligación de satisfacer dicho tributo, quedan igualmente sujetas a tributación por el impuesto especial y transitorio, creado por el citado Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1967, en su artículo 12, dada la remisión que por esta norma se hace a aquel impuesto.

ANOTACION PREVENTIVA DE EMBARGO. PARA QUE PUEDA EXIGIRSE EL IMPUESTO DE ACTOS JURIDICOS POR ESTE CONCEPTO ES PRECISO QUE SE HAYA PRACTICADO EN EL REGISTRO LA ANOTACION PREVENTIVA (SENTENCIA DE 12 DE DICIEMBRE DE 1972).

Hechos.—La cuestión primordial se reduce a decidir si está sujeto a tributación por el impuesto sobre actos jurídicos documentados el mandamiento ordenando la anotación preventiva de embargo dimanante de juicio ejecutivo presentado en el Registro de la Propiedad, como se hizo constar en el Libro Diario del Registro de la Propiedad de Guernica, siendo retirado posteriormente sin haberse practicado la anotación preventiva de dicho embargo, como sostiene la Administración, o si, por el contrario, dicha presentación, constatada en el Libro Diario, no seguida de anotación preventiva, no está sujeta al referido impuesto, como afirma la recurrente.

Doctrina.—Considerando que la Administración se funda en que el hecho imponible consta en un documento, que es precisamente el mandamiento judicial en que se refiere el embargo practicado y se ordena su anotación preventiva, y, por otra parte, al ser presentado el mandamiento en el Registro de la Propiedad donde se practicó el asiento de presentación en el Libro Diario, se produjo un asiento registral que opera sus efectos, ya que desde esa fecha se adquiere rango registral.

Considerando que la recurrente alega el propio precepto del impuesto, artículo 100, número 1, f), del texto refundido, que grava las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros, y siendo el asiento de presentación de naturaleza distinta al de anotación preventiva, no cabe extender el hecho imponible ni, por otra parte, puede admitirse que el hecho imponible sea el mandamiento judicial ordenando la anotación preventiva, sino la práctica realización de dicha anotación registral.

Considerando que no cabe aceptar la tesis de la Administración, ya que, de una parte, la letra clara del artículo 100, número 1, f), del texto refundido del impuesto general de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados grava con este último tributo «las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos», por lo que teniendo que interpretarse las normas tributarias conforme a su sentido jurídico, según el artículo 23, 2, de la Ley General Tributaria, y teniendo el término «anotación preventiva» empleado en aquel texto tributario un sentido conforme a la vigente legislación hipotecaria, no cabe extender el gravamen ordenado para las anotaciones a los asientos de mera presentación en el Libro Diario, ya que esto implicaría la extensión analógica del hecho imponible, en contra del artículo 24, número 1, de la citada Ley General Tributaria.

SOCIEDADES. LAS APORTACIONES HECHAS POR LOS SOCIOS PARA REPONER PERDIDAS ESTA GRAVADA POR EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES, CONCEPTO DE SOCIEDADES, NUMERO 6 DE LA TARIFA, AL 2,10 POR 100, COMO SI SE TRATASE DE CONSTITUCION (SENTENCIA DE 3 DE ENERO DE 1973).

Hechos.—La cuestión litigiosa estriba en decidir si está sujeta o no al impuesto de transmisiones patrimoniales y, en su caso, al tipo a que deba liquidarse el ingreso efectivo en metálico en el patrimonio social por los accionistas de una sociedad anónima, en virtud de acuerdo social, para reponer el capital perdido mediante ingreso por cada accionista de la parte de pérdidas proporcional a sus acciones, sin que implique tal entrega dineraria aumento del capital nominal de la sociedad.

Doctrina.—Considerando que siendo la finalidad de la entrega dineraria efectuada por los socios a la sociedad restablecer el equilibrio entre el capital social y su patrimonio efectivo para evitar las consecuencias de reducción de aquél, previstas en el artículo 99 de la Ley de Sociedades Anónimas, e incluso su disolución, a tenor del artículo 150, número 3, de la misma, el acto jurídico va encaminado al mantenimiento del capital social de forma equivalente a un aumento del mismo después de haberse operado su reducción por virtud del referido artículo 99, consideración que permite estimar el supuesto litigioso, a efectos fiscales, como incluido en el concepto de constitución, y así lo dispone expresamente el artículo 19, número 14, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, de aplicación, según la disposición transitoria 6.ª del texto refundido vigente del impuesto ya mencionado, al considerar todo acto que dé lugar a nuevas aportaciones como constitución de sociedad, lo que obliga a aplicar la tarifa 6.ª del impuesto, como ha hecho la Administración.

PRESTAMOS PARA INVERSIONES. AL HACERSE COINCIDIR EL INTERES PROPIAMENTE DICHO CON EL LIMITE AUTORIZADO, CUALQUIERA QUE SEA EL INCREMENTO QUE RECIBA COMO CONSECUENCIA DEL EXCESO DE LA COMISION, SE PERMITE AFIRMAR QUE NO SE DAN LOS SUPUESTOS EXIGIDOS POR EL NUMERO 67, ARTICULO 65, 1, TEXTO REFUNDIDO, PARA LA APLICACION DE LA EXENCION (SENTENCIA DE 2 DE ABRIL DE 1963).

Hechos.—La Caja de Ahorros Provincial de Guipúzcoa otorgó a una sociedad un préstamo de 5.000.000 de pesetas, que habrían de ser invertidos en la construcción de un pabellón industrial de ampliación de las instalaciones de la sociedad prestataria, devengando el interés del 6 por 100 anual más una comisión del 0,25 por 100, pactándose también expresamente que la Caja de Ahorros se reservaba el derecho de modificar el tipo de interés del préstamo, así como el de la comisión, añadiéndose que el préstamo quedaría garantizado con hipoteca sobre los bienes inmuebles de la sociedad. En la escritura se hacía también constar que el préstamo se había concedido en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Ordenación del Crédito y de la Banca, solicitándose la aplicación de la exención número 67, artículo 65 del texto refundido del impuesto.

Presentada la escritura en la oficina liquidadora, se giró liquidación por el impuesto de transmisiones patrimoniales, por un total de 156.566 pesetas; interponiéndose contra la misma, por la sociedad prestataria, recla-

mación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, argumentándose que el préstamo se hallaba amparado por el número 67, artículo 65 del texto refundido, puesto que estaba ajustado a las condiciones que respecto a los tipos de interés, plazo y cuantía habían sido fijados por el Ministerio de Hacienda, tratándose de uno de los préstamos incluidos en los de carácter social otorgados en favor de las pequeñas empresas industriales. El Tribunal Provincial desestimó la reclamación por entender que la Sociedad reclamante no había acreditado en el momento de la presentación del documento a liquidación una circunstancia esencial para gozar de la exención, cual es el destino del préstamo a nuevas instalaciones industriales.

Interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se desestima, confirmando el acuerdo impugnado, porque el tipo de interés no se ajustaba a las limitaciones reglamentarias establecidas.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, se desestima nuevamente en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que abandonado el primer criterio, consistente en sostener que no se había acreditado el destino del préstamo concedido por la Caja de Ahorros Provincial de Guipúzcoa a la construcción de un nuevo pabellón industrial de la sociedad recurrente, la denegación administrativa de la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales ha pasado a apoyarse en que el interés excede del 6 por 100, que es el límite establecido por el Ministerio de Hacienda para las operaciones de la clase de la que ha originado la presente controversia, y ello, tanto por la obligación de la sociedad prestataria de satisfacer, además del interés, la comisión del 0,25 por 100 trimestral, como por quedar facultada la Caja de Ahorros prestamista para elevar los tipos de interés y comisión.

Considerando que no existe inconveniente alguno en aceptar de plano la tesis de la sociedad recurrente de que el interés y comisión son dos conceptos distintos, el primero de los cuales responde a la retribución del capital prestado, y el segundo, a la del trabajo de gestión; ahora bien, para que la anterior distinción se mantenga es preciso que la comisión quede en todo momento limitada a su función secundaria de retribución módica de unos servicios, y de ahí que los usos mercantiles, oficialmente sancionados por la Orden de 30 de octubre de 1964, fijen los tipos de comisión sobre la base de 1.000 y no sobre la de 100, que es la que normalmente se toma en cuenta para los intereses, con lo que esta heterogeneidad de bases impide ya la suma inmediata de los dos conceptos; pero si el tipo de comisión está fijado sobre la base de 100, no es sólo la facilidad que entonces se brinda para acumular directamente la comisión a los intereses, por la homogeneidad de las bases respectivas, sino que habrá motivo para pensar que la modicidad de la comisión pudiera no haberse respetado, así como tampoco su función secundaria, con lo que asumiría el cometido principal de retribución del capital, es decir, con el nombre de comisión se habría encontrado un medio para incrementar los intereses.

Considerando que las Ordenes del Ministerio de Hacienda de 14 de julio y 25 de noviembre de 1967, aplicables a los préstamos de las Cajas de Ahorros para inversiones nuevas en actividades industriales, fijaron el interés anual del 6 por 100, sin autorizar expresamente el percibo de comisión alguna, y aunque se tratara, lo que ya es conceder, en las inversiones industriales nuevas, que contempla el número 8 de la Orden de

20 de agosto de 1964, modificado por las de 14 de julio y 13 de diciembre de 1967, de operaciones activas sin regulación especial, y se acudiera por esta única vía a la Orden de 30 de octubre de 1964, relativa a los Bancos, en seguida se advierte que las operaciones bancarias activas con garantía distinta de la personal, que son los supuestos menos distantes del préstamo hipotecario, tienen señalada la comisión trimestral del 1 por 1.000; luego la comisión pactada en el préstamo con hipoteca objeto del presente recurso, que fue del 0,25 por 100 al trimestre, equivalente al 2,5 por 1.000, por la elevación del tipo, atendida la clase de operación, constituye, en parte, al menos, una retribución complementaria del capital prestado.

Considerando que como el interés propiamente dicho se hizo coincidir con el límite autorizado, cualquiera que sea el incremento que reciba como consecuencia del exceso de la comisión, permite afirmar que no se dan los supuestos exigidos por el número 67 del artículo 65, 1, del texto refundido de los impuestos sobre sucesiones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sin necesidad de entrar en el examen de la cláusula de la escritura de préstamo, que autoriza a la Caja de Ahorros para modificar el interés y la comisión, y que en la misma demanda se admite que tuvo una redacción no muy afortunada.

C. M. A.