

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

COMUNIDAD ORDINARIA. EXTINCIÓN POR TRANSFORMACIÓN EN PROPIEDAD HORIZONTAL O DE CASAS POR PISOS. NO PUEDE IDENTIFICARSE, A EFECTOS DEL IMPUESTO, CON EL SUPUESTO DE UNA PRIMERA TRANSFORMACIÓN DE EDIFICIOS, YA SE HAGA POR BLOQUES O SEPARADAMENTE POR VIVIENDAS (SENTENCIA DE 11 DE JUNIO DE 1988).

Hechos.—Se parte de la existencia de una pluralidad de propietarios de determinado terreno edificable, que, a sus expensas, construye sobre él un edificio y procede a adjudicarse la propiedad exclusiva individualizada de las partes susceptibles de aprovechamiento independiente de que consta, más una cuota ideal indivisa sobre las partes comunes.

En el presente caso, el Tribunal Supremo, siendo ponente el magistrado excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, estima correcta la liquidación practicada en base a la siguiente:

Doctrina.—La cuestión, subyacente al tratamiento fiscal que corresponde al caso, que plantea la parte apelante es, sin duda, una de las que han sido objeto de más amplia discusión por la doctrina civil, donde son tan numerosas las oposiciones que mantienen el carácter «traslativo» de la división de la cosa común, como aquellas otras que mantienen su naturaleza meramente «declarativa», e, incluso, las de quienes niegan una y otra para afirmar sus efectos esencialmente «determinativos o especificativos de derechos», como, por ejemplo, se desprende de la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 31 de enero de 1967, cuando afirma que la *actio communidividundo* consiste en «la facultad de obtener la división de la cosa común, y, consiguientemente, la transformación de su derecho por cuota de condominio en propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división habrá individualizado con carácter irrenunciable»; criterio que se reitera en la Sentencia de 19 de diciembre de 1970—que cita la demandada— en cuanto sostiene que «el derecho limitado, por concurrir con otros, sobre la totalidad de la cosa, se *transforma* en derecho pleno y exclusivo sobre una parte de ella».

Desde luego, no es este el caso de la disolución de sociedades (u otros entes con personalidad jurídica propia), donde se opera una traslación de dominio de su titular u otro sujeto adquirente, ya que la comunidad de bienes dividida carecía de personalidad jurídica independiente de la de los socios; tampoco es el caso de la peculiar naturaleza del derecho de propiedad de casas por pisos (a que se refieren las Sentencias de 9 de julio de 1981 y de 18 de mayo de 1960, también citadas en la demanda) puesto que, precisamente, de lo que se trata en el caso de

autos es de la extinción de una copropiedad ordinaria para su transformación en aquella. Supone el caso que se enjuicia una pluralidad de propietarios de determinado terreno edificable, que, a sus expensas, construyen sobre él un edificio y proceden a adjudicarse la propiedad exclusiva individualizada de las partes susceptibles de aprovechamiento independiente de que consta, más una cuota indivisa sobre las partes comunes. Ello, por su propia naturaleza, en ningún caso puede identificarse en el supuesto de «primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas» a que se refiere el precepto en que pretende ampararse la exención, puesto que, en definitiva, como expresa la doctrina jurisprudencial antes citada, lo operado es una «transformación» del derecho que se ostentaba (cuota ideal indivisa sobre el total inmueble, convertida en derecho de propiedad independiente sobre una parte de él, más la atribución de un porcentaje de elementos comunes), o, si se quiere, una especificación o determinación del mismo.

Por todo ello el Tribunal Supremo desestima el recurso de apelación planteado, considerando correcta la liquidación practicada por la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid e improcedente, en consecuencia, la exención que se pretendía.

RECLAMACION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA. NOTIFICACIONES. DADO QUE LA PUESTA DE MANIFIESTO Y ALEGACIONES DEL INTERESADO ES UN TRAMITE SUSTANCIAL DE LA RECLAMACION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA, CUYA AUSENCIA VICIA LA NULIDAD DE LO ACTUADO, ESEVIDENTE QUE LA NOTIFICACION DE ELLO DEBE PRACTICARSE CON TODA LA RIGUROSIDAD QUE LA TRASCENDENCIA DEL TRAMITE Y LAS NORMAS REGLAMENTARIAS EXIGEN (SENTENCIA DE 18 DE JUNIO DE 1988).

Hechos.—Girada cierta liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones e interpuesto recurso ante el Tribunal Provincial es desestimado. Contra dicha resolución se interpone el contencioso-administrativo ante la Audiencia Territorial de Madrid, recurso que se estima, anulando todas las actuaciones practicadas hasta el momento de notificar al recurrente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, poniéndole de manifiesto el expediente para que formula alegaciones, privando, por tanto, de eficacia a la realizada irregularmente.

Interpuesto contra dicha sentencia recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Según consta en el expediente de la reclamación económico-administrativa, el recurrente consignó en ella su domicilio en calle de Balmes, número 433, de ..., a efectos de notificaciones; y en él se intentó —por dos veces— mediante correo certificado con acuse de recibo, la notificación de la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, sin que pudiera ser habido en el mismo; circunstancia no acontecida al tiempo de notificar la resolución dictada sin su audiencia, que se practicó sin obstáculos en el mismo.

Desde el momento en que la puesta de manifiesto y alegaciones del interesado es un trámite sustancial de la reclamación económico-administrativa, cuya ausencia vicia de nulidad lo actuado, como tiene declarado el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 14 de marzo de 1984, 8 de mayo y 7 de noviembre de 1985 y

16 de diciembre de 1986, entre otras, es evidente que la notificación del mismo debe practicarse con toda la rigurosidad que la trascendencia del trámite y las normas reglamentarias exigen; lo que no puede entenderse suplido por dos intentos infructuosos por el servicio de Correos y una supuesta publicación en el «Boletín Oficial» de la provincia, cuando el Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, vigente al tiempo de producirse los hechos, exigía la publicación de anuncios en el tablón de anuncios del Ayuntamiento del último domicilio conocido, supuesto que se ignora el paradero del reclamante «por cualquier motivo». El hecho, reconocido por la Administración, de que tal publicación de anuncio no se produjo de la forma expresada en los artículos 89-4 y 92 del mencionado Reglamento, hace que haya de entenderse indebidamente practicada tal notificación, y, con arreglo a la doctrina jurisprudencial citada, nulo lo actuado a partir de ella en la reclamación económico-administrativa donde se produjo; lo que lleva a confirmar la sentencia apelada.

SOCIEDADES. AUMENTO DE CAPITAL EXENCIONES. NO PROCEDE EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS EN EL SUPUESTO DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA QUE SE POSTULA AL AMPARO DEL ARTÍCULO 14-2 DEL REAL DECRETO DE 14 DE MARZO DE 1977 (SENTENCIA DE 18 DE JUNIO DE 1988).

Hechos.—La cuestión se centra en determinar si la ampliación de capital de una sociedad anónima es identificable con los conceptos «fusión» o «transformación» a que se refiere el mencionado artículo 14-2 del Real Decreto de 14 de marzo de 1977.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el magistrado excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, estima que no, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero.—Se cuestiona en el presente recurso la posible exención por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la ampliación de capital, por importe de 20.000.000 de pesetas, llevada a cabo por la sociedad anónima denominada «...», y que se postula al amparo del artículo 14-2 del Real Decreto de 14 de marzo de 1977.

El artículo 41 del Real Decreto-Ley de 25 de febrero de 1977 estableció que «Se autoriza al gobierno para que regule por medio de Decreto el régimen de las Entidades de Financiación, adaptándolo a las necesidades del sector en las actuales circunstancias, así como ... para revisar todas las exenciones, reducciones, bonificaciones, desgravaciones tributarias y, por último, para implantar nuevas disposiciones que mejoren el control del gasto y la eficacia de la Seguridad Social.» En cumplimiento y desarrollo del Real Decreto-Ley, y, por tanto, con fuerza habilitante suficiente para ello, el Real Decreto de 28 de marzo de 1977 dispuso, en su artículo 14-2, que «Las fusiones o transformaciones sociales, siempre que se realicen con la finalidad de adaptarse a las prescripciones que señala este Real Decreto, estarán exentas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.» La cuestión se centra, por tanto, en determinar si la ampliación de capital de una sociedad anónima es identificable con los conceptos de «fusión» o «transformación» a que se refiere el mencionado artículo 14-2.

Segundo.—Consta en la escritura que autorizó el notario de Madrid don ... el 14 de marzo de 1980, sobre protocolización de acuerdos de la Junta general extraordinaria y universal de accionistas, celebrada el 22 de febrero de 1980, que en ella, «a los fines de dar cumplimiento al Real Decreto 896/1977, de 28 de marzo, y disposiciones concordantes», se procedió a modificar los artículos 2.º y 5.º de los Estatutos sociales, el primero de los cuales se refiere al objeto de la sociedad y el segundo a su capital.

En cuanto al artículo 2.º de los Estatutos, se operó una auténtica transformación de la sociedad, toda vez que quedó sustancialmente modificado su «objeto social», que se adoptó a las actividades u operaciones a que se refiere el artículo 1.º del Real Decreto de 1977. Y en este sentido, hay que entender que no se practicó liquidación alguna por el concepto de «modificación» o «transformación» de la sociedad, que hubiera girado sobre la base total de su capital social, con lo que obviamente se dio cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 14-2 y tal transformación fue considerada exenta.

Más, al propio tiempo, el artículo 5.º de los Estatutos sociales supuso, en su nueva redacción, un aumento de capital (que no transformación de sociedad) por importe de 20.000.000 de pesetas; aumento que fue liquidado por la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid. Tal aumento de capital no supuso ni una «fusión» (por razones obvias), ni una «transformación», ya que para nada implicó un cambio de la forma, naturaleza, estructura y características de la sociedad. Significó, solamente, un aumento patrimonial de la misma. Y dicho aumento, en la forma que se produjo, no está taxativamente exigido por el Real Decreto 896/1977, ya que éste, en su artículo 2.º, únicamente exige unos mínimos de capital de la empresa en función del ámbito de su actuación (cien, cincuenta o quince millones de pesetas según sea nacional, regional o provincial, respectivamente), de manera que, sin aumentar su capital, ... S. A. podía continuar ejerciendo plenamente sus actividades en el ámbito provincial, excepción hecha de Madrid y Barcelona. De ahí que el aumento de capital en 20.000.000 de pesetas (hasta alcanzar la cifra de 50.000.000) ni era una exigencia, legal o reglamentaria, para que continuase ejerciendo sus actividades, en uno u otro ámbito, ni puede identificarse con los conceptos de «fusión» o «transformación» de sociedades a que se refiere el artículo 14-2 del Real Decreto; por lo que aplicar la exención en el mismo contenida al caso que se debate, indudablemente, supone extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exención, supuesto prohibido por el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

C. M. A.