

JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

EXENCIONES. NO PROCEDE CONCEDER EXENCION CUANDO REQUERIDO EL CONTRIBUYENTE PARA QUE APORTE LA ESCRITURA OBJETO DE LIQUIDACION IMPUGNADA, NO LA APORTA, INCUMPLIENDO ADEMAS SU DEBER DE PROBAR LOS HECHOS NORMALMENTE CONSTITUTIVOS DEL DERECHO DE EXENCION PRETENDIDO (SENTENCIA DE 22 DE ABRIL DE 1988).

Hechos.—Se plantea la cuestión de si es o no procedente la exención por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de una compraventa otorgada a favor de una cooperativa, cuando requerida ésta no aporta los documentos que podían justificar su derecho.

El Tribunal Supremo, siendo Ponente el Magistrado excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, estima no procedente la exención en base a la siguiente:

Doctrina.—Cuestionándose por el recurrente la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de una compraventa otorgada en favor de la entidad..., Sociedad Cooperativa, al amparo del artículo 65-I-5.º del texto de dicho Impuesto de 6 de abril de 1967 y el artículo 6.º, c), del Decreto de 9 de mayo de 1969, o, en su defecto, la improcedencia de la base liquidable estimada por la oficina gestora, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en providencia de 23 de abril de 1983, notificada el día 25 de agosto siguiente, requirió al recurrente para que aportase la escritura pública de compraventa origen de las liquidaciones y, asimismo, otra de constitución de hipoteca, en orden a la valoración de los bienes transmitidos, todo ello al amparo del artículo 92.2, en relación con el 132 y 133 del Reglamento de Procedimiento para dichas reclamaciones de 26 de noviembre de 1959, entonces vigente. El recurrente desatendió dicho requerimiento, por lo que el Tribunal Central hubo de expresar —considerando cuarto— «que la inaplicación de la exención... obedeció a que la oficina liquidadora estimó que incumplió el requisito al que acabamos de hacer referencia, atendida la calificación profesional de los socios en un expositivo de la escritura de adquisición del inmueble; apreciación que, como destaca el Tribunal Provincial en su resolución, no ha sido desvirtuado por la cooperativa, ni tampoco ha dado ocasión a que pueda formar juicio este Tribunal Central, ya que no ha cumplimentado el requerimiento que se le ha hecho para que presentara copia de dicha escritura, incumpliendo con ello, además, su deber, expresado en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, de probar los hechos normalmente constitutivos del derecho de exención pretendido, máxime cuando para ello fue expresamente requerida por este Tribunal haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 99.2, en relación con los artículos 132 y 133 del citado Reglamento de Procedimiento de 1959».

Del propio modo, en esta vía jurisdiccional, la Sala de instancia hubo de expresar en su considerando segundo que «a pesar de que, desde un principio, en vía administrativa y económico-administrativa se viene aduciendo para su denegación la falta de dicho acreditamiento, ni siquiera se solicitó el recibimiento a prueba en este proceso, aunque tardamente, se pretende subsanarlo en trámite de alegaciones; por todo ello, dado que los documentos que pretende se solicitan para mejor proveer por esta Sala, caso de existir, siempre han estado a disposición de la parte actora, no se estima procedente hacerlo de oficio por este Tribunal, con lo que, incumbiendo la prueba de los mencionados hechos constitutivos de la relación jurídica debatida a la entidad, hoy recurrente, al no haberlo efectuado, no es posible aplicar la norma jurídica exencionadora del tributo a aquella que lo alega, doctrina implícita en el artículo 1.214 del Código Civil y en el artículo 114 de la Ley General Tributaria».

Frente a ello, la apelante invoca en esta alzada que uno de los documentos solicitados no se halla en su poder, a lo que no obsta, tratándose de documentos notariales, que, en las fases probatorias de que ha dispuesto así en la vía económico-administrativa como en la primera instancia de esta jurisdicción, hubiera procedido en la forma que señalan los artículos 597 y concordantes de la Ley de Enjuiciamiento Civil de aplicación supletoria a tales procedimientos con arreglo al artículo 115 de la Ley General Tributaria y la disposición adicional sexta de la Ley reguladora de esta jurisdicción.

Resulta, pues, de lo que antecede que la Sentencia apelada se ajusta a Derecho, sin que frente a ella puedan prevalecer los razonamientos aducidos en esta instancia.

PRESTAMO CON GARANTIA HIPOTECARIA. TRIBUTA POR EL CONCEPTO DE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS, SIENDO SUJETO PASIVO EL PRESTATARIO (SENTENCIA DE 22 DE ABRIL DE 1988).

Hechos.—La Delegación de Hacienda de Navarra gira a cierta entidad liquidación por el concepto de actos jurídicos documentados sobre la base de una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria otorgada el 29 de septiembre de 1984.

El Tribunal Supremo, siendo Ponente el Magistrado excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, entiende correcta la liquidación practicada, en base a la siguiente:

Doctrina.—Trasunto del viaje Impuesto del Timbre, de tan significativa influencia histórica, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava en la actualidad «los documentos» notariales y mercantiles (ya que los documentos administrativos quedaron generalmente exceptuados por el artículo 2.º del Real Decreto-ley de 14 de marzo de 1986 y los documentos judiciales por el artículo 2.º de la Ley de 24 de diciembre siguiente), entendiendo por documento el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa.

Tratándose de documentos notariales, reviste dos modalidades impositivas representadas por cuotas fijas o cuotas variables (art. 27.2 del Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el art. 38.2 del Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre), en razón «a que el documento que se

formalice, otorgue o expida tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable, en algún momento de su vigencia». A tenor de los artículos 31.2 del Texto Refundido y 42.2 del Reglamento, la cuota variable exige: *a)* Que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales; *b)* que en unas y otras se contengan actos o contratos; *c)* que tales actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni al que grava las operaciones societarias, y *d)* que los actos o contratos contenidos en tales primeras copias de escrituras y actas sean «inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial».

Segundo: En el presente pleito la apelante está de acuerdo que se cumplen las condiciones previstas en los anteriores apartados *a)*, *b)* y *d)*, pero discrepa en cuanto que el documento notarial liquidado reúna la circunstancia prevenida en el apartado *c)*, es decir, que no se halle sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Aun cuando son muy ciertos los razonamientos que se formulan en torno a que, en principio, los actos y contratos que se contienen en el documento público se hallan sujetos al mencionado Impuesto y que si éste no se devenga es en razón a que, por constituir una actividad mercantil habitual de una de las partes, la sujeción se opera respecto al Impuesto sobre Tráfico de Empresas, en virtud de lo que estableció inicialmente, la Ley de Reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964, posteriormente recogió el artículo 62 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 6 de abril de 1967 y, más tarde, se estableció en el artículo 7.º-5 del Reglamento para su aplicación de 29 de diciembre de 1981, debe detenerse la atención en que, cualquiera que sea el origen histórico y la fundamentación teleológica del distingo tributario, en todos los preceptos se expresa literalmente que «no estarán sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» los referidos actos constitutivos del tráfico habitual de las empresas, y es, precisamente, la no sujeción a éste («... y no sujetos... a los conceptos comprendidos en los números 1 —transmisiones patrimoniales— y 2 del art. 1.º de esta Ley», dice el art. 31.2) lo que determina la aplicación del gravamen del 0,50 por 100 en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Puesto en relación lo que antecede con el artículo 24 de la Ley General Tributaria en cuanto impide extender más allá de sus límites estrictos la interpretación de la norma tributaria respecto a la determinación del hecho imponible, las exenciones o bonificaciones, resulta evidente que la Sentencia apelada se ajusta a Derecho en este aspecto.

La segunda cuestión que propone la apelante, relativa a que, en su caso, el sujeto pasivo del Impuesto sería el banco acreedor, es también lo cierto que el documento liquidado contiene el otorgamiento de un préstamo, como negocio jurídico principal, al que se yuxtapone en garantía del mismo una constitución de hipoteca, resultando sujeto obligado al pago el prestatario, no ya por la determinación concreta del artículo 8, *d)*, del Reglamento citado, sino por la que señalan los artículos 30 del Texto Refundido de la Ley y 41 de su Reglamento, pues no cabe duda que el negocio jurídico principal es el de préstamo (del que la hipoteca es un negocio jurídico accesorio de garantía) y el beneficiario de aquél, en cuyo interés se formalizó, es la apelante.

ADOPCION. LEGISLACION FISCAL APLICABLE SEGUN LA FECHA EN QUE SE EFECTUO (SENTENCIA DE 22 DE ABRIL DE 1988).

Hechos.—La cuestión de fondo se reduce a determinar si a todas las adopciones realizadas antes de 1 de julio de 1964 —fecha de la vigencia de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio del mismo año— les es aplicable la regla 5.ª del artículo 184 de la mencionada Ley y, por consiguiente, el número 3 de la Tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones, número que concierne a la sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad —tesis de los órganos de gestión y reclamación de la Administración Fiscal—, o si, de otro modo, las adopciones anteriores a la Ley de 24 de abril de 1958 —modificativa de los correspondientes artículos del Código Civil— cuando por las condiciones establecidas en la preceptiva escritura pública puedan asimilarse a las adopciones plenas según esa posterior regulación, deben tener el beneficioso tratamiento fiscal que a éstas concede el artículo 133.13.2.º de la antedicha Ley de Reforma Tributaria, con aplicación, por tanto, del número 2 de la indicada Tarifa, que respecta a la sucesión en favor de ascendientes legítimos —tesis del recurrente.

El Tribunal Supremo, siendo Ponente el Magistrado excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, se muestra partidario de que la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones se haga aplicando la Tarifa del número 3 del Texto Refundido de 1967, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero: La cuestión previa que subyace en el presente recurso y de cuya decisión depende el ulterior régimen aplicable a la controversia planteada, no es otra sino la de decidir en torno a la autonomía o subordinación de la norma tributaria respecto de la norma común. No es este el caso —por demás, frecuente— en que la norma tributaria remite al ordenamiento común para la tipificación de hecho jurídico, tipificación que se constituye en hecho imponible; sino de los supuestos donde el hecho jurídico y el hecho imponible construyen de una manera distinta una misma institución.

Tal ocurre en el caso que se enjuicia. Ateniéndose a la fecha de fallecimiento de la causante —25 de abril de 1979— que, indudablemente constituye el momento en que se defiere la herencia (arts. 657 y 989 del Código Civil) y en el que se devenga el Impuesto de Sucesiones, regía el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de dicho Impuesto, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, cuyo artículo 29 así lo establece. Contiene el mencionado Texto Refundido una disposición transitoria 4.ª, según la cual: «Serán de aplicación el número 3 y, en su caso, la letra c) del número 8, de la Tarifa del Impuesto General de Sucesiones a los ascendientes y descendientes, por adopción, cualquiera que sea la edad que tuvieran estos últimos, al tiempo de otorgarse la escritura pública de adopción, cuando la fecha de esta sea anterior a 1 de abril de 1945. Los mismos números de la Tarifa serán de aplicación a las adopciones realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley de 24 de abril de 1958, y a aquellas en la que el adoptado fuere menor de treinta años al tiempo de otorgarse la escritura pública de adopción y la fecha de esta anterior a 1 de julio de 1964». Resulta incuestionable que concurren estas últimas circunstancias; la escritura pública de adopción se otorgó el 17 de agosto de 1946 —antes, por tanto, de la Ley de 1958—, pero, además, la adoptada tenía veinticinco años al tiempo de la adopción (según el testimonio del Auto dictado por el Juez de Primera Instancia de los de Madrid) y la escritura se otorgó antes de 1 de julio de 1964. Resulta, por tanto, evidente que, con arreglo a la Ley Tributaria, la sucesión de doña... en favor de su hija adoptiva, doña...,

debía liquidarse con arreglo al número 3 de la Tarifa del Impuesto sobre Sucesiones relativo a «sucesiones entre ascendientes y descendientes por afinidad»; de no haber existido la adopción, le hubiere correspondido, como colateral de tercer grado, el número 5 de la Tarifa, más oneroso para el heredero.

Segundo: Sabido es que, en el orden sustantivo, la adopción ha sufrido importantes cambios, que pueden concretarse en las siguientes etapas: *a)* Normas originarias del Código Civil; *b)* modificación por Ley de 24 de abril de 1958; *c)* modificación por Ley de 4 de julio de 1970; *d)* modificación por Ley de 13 de mayo de 1981, y *e)* modificación por Ley de 11 de noviembre de 1987.

De esta forma, resulta que la adopción que nos ocupa fue otorgada bajo la vigencia de la redacción primitiva del Código Civil (17 de agosto de 1946), que subsistió hasta 1958; en tanto que el fallecimiento de la adoptante —y, con él, la delación de su herencia— tuvo lugar (25 de abril de 1979) bajo la vigencia de la modificación introducida en el Código Civil por la Ley de 4 de julio de 1970, que subsistió hasta 1981.

En su redacción originaria, el Código Civil disponía (art. 177) que «el adoptante no adquiere derecho alguno a heredar al adoptado. El adoptado tampoco lo adquiere a heredar, fuera de testamento, el adoptante, a menos que en la escritura de adopción se haya éste obligado a instituirle heredero». Y, en efecto, doña... había instituido heredera testamentaria a su sobrina, doña..., en 1941, sin que en la escritura de adopción se contenga disposición sucesoria alguna.

La Ley de 24 de abril de 1958, al regular la adopción, distinguió entre adopción «plena» y «menos plena» (art. 172), y, en relación con esta última (puesto que la primera estaba reservada a la realizada por ambos cónyuges o por los viudos, según el art. 178), dispuso que «el adoptado, como tal, sólo tendrá en la herencia del adoptante los derechos pactados expresamente en la escritura de adopción, sin perjuicio de la legítima de los hijos legítimos, legitimados o naturales reconocidos que pudiera tener el adoptante» (art. 180). Consecuente con ello, el Texto Refundido del Impuesto de 1967 distinguió entre «adoptantes y adoptados plenamente» que tributan (art. 42) por número 2 de la Tarifa correspondiente a ascendientes legítimos, y «adopción menos plena» que tributa (art. 42) por el número 3 de ella relativo a ascendientes y descendientes por afinidad. La adopción plena y menos plena de la Ley de 1958 pasó a denominarse adopción «plena» y adopción «simple» en la Ley de 4 de julio de 1970. Respecto a esta última, dispuso que «el hijo adoptivo ocupa en la sucesión del adoptante la misma posición que los naturales reconocidos. El adoptante ocupa en la sucesión del hijo adoptivo una posición equivalente a la del padre natural» (art. 180).

De esta forma se llega a la cuestión central del debate; con arreglo al artículo 42 y disposición transitoria 4.^a del Texto Refundido del Impuesto, la adopción menos plena o simple tributa por el número 3 de la Tarifa, como herencia entre ascendientes y descendientes por afinidad; con arreglo a la modificación sustantiva de la adopción de 1970, la adopción simple atribuye la misma posición hereditaria que la de los hijos naturales reconocidos. Si se concede a esto último trascendencia en el campo tributario, desde el momento que los hijos naturales reconocidos, según el artículo 41 del Texto Refundido del Impuesto, tributan con arreglo al número 2 de la Tarifa, que se refiere a los ascendientes legítimos, este mismo tratamiento habrá que aplicar al adoptado simple.

Tercero: Con arreglo al artículo 9.I. *b)*, de la Ley General Tributaria los tributos se regirán, cualquiera que sea su naturaleza y carácter, por sus leyes propias, y los términos empleados en ellas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario (art. 23.2),

del que tienen carácter supletorio los preceptos del Derecho común (art. 9.2). Consecuente con lo anterior, el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos G neral es sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 6 de abril de 1967, dispone en su artículo 1.º que el Impuesto General sobre Sucesiones se regirá por los preceptos de esta Ley y se exigirá según las Tarifas adjuntas.

Significa lo que antecede que, salvo los casos expresos de remisión o los de aplicación supletoria de normas comunes, el ordenamiento tributario tiene sustantividad propia e independiente de aquél, por lo que, en ocasiones, una misma institución jurídica recibe distinto tratamiento en uno y otro. Concretamente, en el caso que se enjuicia, el hecho de que el artículo 180 del Código Civil, en la redacción que le dio la Ley de 4 de julio de 1970, dispusiera que el hijo adoptivo ocupará en la sucesión del adoptante la misma posición que los naturales reconocidos, no puede modificar la calificación fiscal que, a efectos del Impuesto General sobre Sucesiones otorga el artículo 42 y la disposición transitoria 4.ª de su Ley y Tarifas reguladoras en cuanto los asimila —naturalmente, a sus solos efectos— a los ascendientes y descendientes por afinidad.

Cuarto: A mayor abundamiento, la cuestión que aquí se plantea ya fue abordada y resuelta por esta Sala en su Sentencia de 18 de diciembre de 1971, donde se expresa: Que la solución viene dada por lo dispuesto en la regla quinta, párrafo segundo, del artículo 184 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, determinante del régimen de Derecho transitorio para la aplicación del Impuesto de Sucesiones a estos casos, luego repetida en la disposición transitoria 4.ª del Texto Refundido del mismo Impuesto, que es precisamente la que aducen como fundamento de sus resoluciones los órganos de la Administración Tributaria y a cuyo tenor serán de aplicación el número 3 y, en su caso, la letra c) del número 8 de la Tarifa de dicho Impuesto, cuando el adoptado fuera menor de treinta años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción y la fecha de ésta anterior al día de entrada en vigor de esta Ley, supuestos que concurren ciertamente en este caso; sin que pueda válidamente alegarse, como el recurrente hace, que la adopción de que fue sujeto se halla asimilada a la adopción plena de la regulación vigente en el momento en que la sucesión fue abierta por haberse llevado a cabo con los máximos efectos permitidos por la legislación entonces en vigor, ya que tal asimilación viene absolutamente contradicha por los artículos 23 y 24 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, con un alcance que ha sido precisado por unánime doctrina jurisprudencial de esta Sala, en cuanto se remiten para la interpretación de las normas tributarias a los criterios admitidos en Derecho y en cuanto prohíben la admisión de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

C. M. A.