

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

SOCIEDADES. AUMENTO DE CAPITAL. EXENCIONES.—EN EL PRESENTE CASO, AL NO PODERSE CONSIDERAR OCULTA LA OPERACION SOCIAL DE AUMENTO DE CAPITAL, NO PROCEDE APLICAR LA EXENCION PREVISTA EN EL ARTICULO 31 DE LA LEY 50/1977 (SENTENCIA DE 24 DE NOVIEMBRE DE 1987).

Hechos.—Mediante escritura pública de 25 de febrero de 1987, cierta entidad formalizó el aumento de capital social, presentándose la escritura en la Abogacía del Estado correspondiente, con la solicitud de que se decretase la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conforme a lo establecido en el párrafo 1.º del artículo 6 de la Orden ministerial de 14 de enero de 1978. Sobre dicha escritura se giró la correspondiente liquidación, recurriéndose en diversas instancias hasta llegar al recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Emilio Pujalte Clariana, lo desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que el artículo 31 de la Ley 50/1977 concedió exención de cualesquiera impuestos, gravámenes y responsabilidades frente a la Administración a las empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades y Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial, que en el período comprendido entre el 16 de noviembre de 1977 (fecha de su publicación) y el 30 de junio de 1978 realizarán los siguientes actos: «Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales, tanto de carácter fijo como circulante, así como las obligaciones para terceros», añadiendo que «los bienes, derechos y obligaciones ocultos deberán existir efectivamente a la fecha de entrada en vigor de esta Ley (17 de noviembre de 1977, según disposición final 5.ª), lo que inequívocamente refiere el concepto de ocultos a la situación que se contempla en el párrafo anterior. Mas desde el momento de los acuerdos de la Junta Universal de Accionistas sobre ampliación de capital y modificación de los Estatutos sociales, se solemnizaron (como expresamente dice el instrumento público) y se protocolizaron mediante escritura de 25 de febrero de 1977 —anterior, por tanto, al 11 de noviembre de 1977—, que autorizó el Notario de..., es evidente que la eficacia, aun contra terceros como la Administración, del hecho que motiva su otorgamiento y fecha resulta indiscutible, con arreglo al artículo 1.218 del Código Civil, debiendo de surtir efectos desde tal fecha de 25 de fe-

brero de 1977, tanto en lo que pudiera beneficiarle (inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar, normativa aplicable, etc.) como perjudicarle (acto anterior al período concedido para la aplicación del beneficio fiscal de referencia)».

Considerando, pues, no hallarse comprendido el hecho imponible de referencia en el supuesto de exención previsto en el artículo 31 de la Ley 50/1977, es lo cierto que tampoco pueden serle de aplicación las normas complementarias para la aplicación de aquellas que se citan en las alegaciones de la apelante, es decir, el punto 6.º de la Circular 2/1978 de la antigua Dirección General de lo Contencioso del Estado y el párrafo final del punto 4.º de la Instrucción de 27 de noviembre de 1982, toda vez que la aplicación de estas últimas necesariamente presupone la existencia de hechos supuestamente exentos, cosa que, como quedó visto, no se da en el presente caso.

PRESTAMO HIPOTECARIO. EXENCIONES.—PARA QUE PROCEDA CONCEDER LA EXENCION PREVISTA EN EL NUMERO 63 DEL ARTICULO 65 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO ES PRECISO SOLICITARLO EXPRESAMENTE (SENTENCIA DE 30 DE NOVIEMBRE DE 1987).

Hechos.—Concedido préstamo hipotecario para construir viviendas de protección oficial a cierta entidad, se le gira liquidación, no concediéndolo la exención, puesto que se solicitaba la concesión de la exención contemplada en el número 67 de dicho artículo 65, no haciéndose petición alguna de la del número 63 de dicho y repetido artículo.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor de 1985, en cuyo proceso también figuraba como parte recurrente en la Primera Instancia la misma entidad mercantil que ahora comparece en este recurso como parte apelante, habiéndose planteado en ambos procesos la don José María Ruiz-Jarabo Ferrán, entiende correcta dicha liquidación, en base a la siguiente:

Doctrina.—1.º La cuestión que ahora se suscita en el presente recurso ha sido ya enjuiciada por esta Sala en la Sentencia de 25 de noviembre misma pretensión con fundamento en iguales argumentaciones, por lo que a idéntica conclusión a la establecida en la precitada sentencia habremos de llegar ahora no sólo con base en el principio de unidad de doctrina, constantemente proclamado por la doctrina jurisprudencial, sino, asimismo, porque resulta jurídicamente procedente aquélla, ya que resulta de todo punto inviable la concesión a la sociedad apelante de la exención establecida en el número 63 del artículo 65 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, que es la única pretendida en este recurso contencioso-administrativo por BEYRE, S. A., en primer lugar, porque en la escritura de préstamo hipotecario otorgado por la Caja Postal de Ahorros a la entidad apelante solamente se solicitaba que fuese concedida la exención del número 67 del mencionado artículo 65 y no se hizo petición alguna de la exención del número 63, y es evidente que la Oficina Liquidadora no podía de oficio conceder otra exención distinta de la solicitada, y la necesidad de solicitar expresamente la exención que se quiere obtener viene proclamada

en la precitada Sentencia de 25 de noviembre de 1985, al así resultar de los propios términos del mencionado número 63, en relación con lo establecido en el número 28 del mismo artículo 65, ya que «así como para los negocios jurídicos —compra, promesa de venta, arrendamiento— que tienen por objeto construir viviendas de protección oficial sobre los terrenos, basta con que se exprese que se adquieren con esa finalidad para que haya de concederse la exención, porque así lo establece el párrafo 2.º del número 28 del artículo 65, en cambio, para que proceda conceder la exención del número 63 hay que pedirla expresamente, porque ni el número 63 de ese artículo, ni el párrafo 3.º del número 28, exoneran de la necesidad de pedir expresamente el beneficio, por lo que al no haberse solicitado, en el caso debatido, la liquidación girada, que no la tuvo en cuenta, está ajustada a Derecho», según concluye en su fundamento jurídico cuarto la mencionada Sentencia de 25 de noviembre de 1985.

2.º En segundo lugar, debe rechazarse la pretensión de la apelante, porque, como ya se resaltaba en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central referenciada en este proceso, e igualmente se destaca ello en la tantas veces aludida Sentencia de 25 de noviembre de 1985, que, recordamos, resolvía en relación con una cuestión igual a la ahora planteada, en la escritura de constitución del préstamo hipotecario no se hizo mención alguna de que las cantidades recibidas de la Caja Postal de Ahorros por la entidad apelante se destinaban a la construcción de unas viviendas de protección oficial, sino que se manifestó que la cantidad recibida se destinaría a la financiación de la adquisición de las viviendas por sus futuros compradores, lógicamente indeterminados. Las viviendas que se hipotecaban en garantía del préstamo —25— aparecen ya como construidas e inscritas en el Registro de la Propiedad, según se deduce ello de la indicada escritura pública, aunque en la cédula de calificación definitiva de aquéllas se haga constar que las obras finalizaron el 23 de febrero de 1977, siendo así que la escritura lleva fecha de 27 de diciembre de 1976. En cualquier caso, insistimos, el préstamo no se destinó a la construcción de las viviendas. Esta omisión, unida a la anteriormente mencionada y, a mayor abundamiento, a la confusión apuntada en la sentencia apelada, al no referirse la escritura del préstamo hipotecario a las mismas viviendas que la cédula de calificación definitiva, las que tampoco aparecen reflejadas en la certificación final de las obras, confusión no aclarada suficientemente por la parte apelante en esta Segunda Instancia, donde se admite la existencia de errores en alguno de los aludidos documentos, obligan a concluir declarando, al igual que se hizo en la Sentencia de 25 de noviembre de 1985, la improcedencia de conceder la exención solicitada por la citada parte apelante, y al haberlo así entendido la sentencia apelada debe confirmarse la misma.

EMPRESTITOS. CANCELACION. LA FORMALIZACION NOTARIAL, MEDIANTE LA CORRESPONDIENTE ACTA, DE LA CANCELACION DEL EMPRESTITO EN CUESTION Y AMORTIZACION DE OBLIGACIONES TRIBUTA POR EL CONCEPTO DE AUTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS (SENTENCIA DE 3 DE DICIEMBRE DE 1987).

Hechos.—La entidad mercantil Iberduero, dentro del marco del Tercer Plan de Desarrollo, acogiéndose al Acta de Concierto firmada con el Estado,

solicitó del Ministerio de Hacienda la bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava los actos necesarios para la emisión, amortización o cancelación del empréstito de 5.000.000.000 de pesetas, emitido en abril de 1978.

El Ministerio de Hacienda, por Orden de 10 de abril de 1978, concedió la exención solicitada en los términos que constan en la propia Orden.

Por acta notarial de 10 de marzo de 1983, se procedió a amortizar 625.000 obligaciones de 1.000 pesetas cada una de la emisión antes dicha.

Presentado el documento en la Oficina correspondiente, se gira a cargo de Iberduero liquidación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, liquidación contra la cual se recurre, siendo desestimados los recursos en diversas instancias y llegando al de apelación ante el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José Luis Martín Herrero, se desestima, igualmente, en base a la siguiente:

Doctrina.—1.º La cuestión que se somete a decisión de la Sala en este recurso de apelación ya ha sido resuelta en anteriores sentencias, entre las que pueden citarse las de 13 de febrero, 6 de abril, 28 de mayo y 16 de octubre del año en curso, que resolvieron recursos idénticos interpuestos por diversas compañías productoras de energía eléctrica, entre ellas la recurrente, ante situaciones como la que ahora plantea la entidad mercantil Iberduero, S. A. Por ello, en observación del principio de unidad de doctrina, manifestación del de seguridad jurídica, debe reiterarse en esta sentencia lo resuelto por las anteriores citadas.

2.º Es doctrina, que ahora se reitera, que la Ley número 32, de 21 de junio de 1980, pretende ofrecer la imagen unitaria de un tributo que, sin embargo, se intitula ya desde el principio dicotónicamente: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y sobre Actos Jurídicos Documentados. En la regulación posterior no se describe un hecho imponible común, sino tres, uno para cada una de las modalidades mencionadas en el artículo 1.º Idéntica estructura presenta el Texto Refundido aprobado por Real Decreto de 30 de diciembre de 1980, lo que pone de manifiesto que se está en presencia de tributos distintos. En efecto, las normas aludidas anteriormente se limitan a yuxtaponer, sin confundirlos, dos impuestos preexistentes, el llamado de derechos reales y el de timbre. Este origen y esa distinta naturaleza se reflejan en numerosas manifestaciones, pero quizá ninguna más gráfica y significativa que la compatibilidad de ambos gravámenes sobre un mismo negocio jurídico, en virtud de la diferentes perspectivas; por una parte, el hecho de la transmisión; por otra, su vestidura documental. En función de esa distinta naturaleza o interdependencia de los dos impuestos ha de ser contemplada la situación jurídica de Iberduero, S. A.

3.º La segunda de las disposiciones transitorias del Texto Refundido, el cual es aplicable a los hechos imponibles acaecidos a partir de 1 de julio de 1980, deja sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no hayan sido recogidas en él, pero permite la subsistencia de aquellos beneficios fiscales establecidos en favor de sociedades o entidades por pactos solemnes con el Estado, con la cláusula explícita *rebus sic stantibus*. Como tal soporte contractual ha de ser calificado el Acta General del Concierto celebrado entre Iberduero, S. A., y la Administración Central..., dentro del marco del Tercer Plan de Desarrollo (1972). Este documento público, por reunir las características exigidas en el artículo 1.216 del Código Civil,

con un origen bilateral y un contenido sinalagmático, ofrece la doble solemnidad de su forma, en sentido estricto, y del propósito deliberado y, además, declarado expresamente de servir como carta magna de las relaciones entre los contratantes, con especial atención al estatuto tributario de la sociedad; en esa acepción tiene fuerza de Ley para ellos, según el artículo 1.091 del mismo Código. Lo expuesto hasta ahora nos sitúa en el terreno movedizo de los «derechos adquiridos», que pueden definirse como los nacidos de hechos realizados con una cobertura legal derogada, pero cuya ultraactividad en el tiempo tiene como fundamento los principios convergentes de la justicia y de la seguridad jurídica, ambos inherentes a un auténtico Estado de Derecho y por ello recogidos en los artículos 1 y 9 de la Constitución Española.

4.º El contenido del concierto suscrito es complejo, ya que —por una parte— la empresa asume la obligación de construir... y —por otra— el Estado le concede ciertos beneficios fiscales como fomento de las inversiones a realizar y en calidad, pues, de contraprestación de aquella actividad de interés general. Entre estos beneficios, se encuentra la reducción del 95 por 100 de la cuota correspondiente al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en los términos establecidos en el artículo 66 del Texto Refundido entonces vigente, cuyo supuesto de hecho eran las ampliaciones de capital de las empresas concertadas, es decir, una de las llamadas «operaciones societarias», modalidad, a su vez, del concepto genérico de transmisión, como pone de relieve la incompatibilidad absoluta que se establece; en ningún caso un mismo acto podrá ser liquidado simultáneamente por aquellas operaciones y por este concepto (art. 1, 2.º, Texto Refundido de 1980). En consecuencia, esa cobertura alcanza a la cancelación del empréstito en cuestión y amortización de obligaciones, pero no a su formalización notarial mediante la correspondiente acta... Esta resulta gravada por ser la documentación de un acto, no por éste en sí, y ello significa una distinta perspectiva y un diferente hecho imponible, otro impuesto, en suma, extramuros del artículo 66, más arriba indicado. La liquidación impugnada tiene como base legal los artículos 27 y siguientes, incluidos en el título tercero, no en el primero del libro segundo, que era el encuadramiento sistemático de estas operaciones en el Texto Refundido. Está claro, en definitiva, que la finalidad y también el propósito de la cláusula contractual examinada eran, según indica la remisión específica a un precepto concreto, que la sociedad concertada obtuviera un ostensible y notable beneficio tributario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y sólo en él, sin que resulte viable en este caso una interpretación extensiva por impedirlo el carácter privilegiado de la reducción contemplada, excepción clara, aun cuando justificada, a los principios de generalidad e igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, consagrado en el artículo 31 de la Constitución, a lo que hay que agregar que, en otro caso, se infringiría lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

5.º Siendo idéntica la situación que se plantea en el presente recurso de apelación, ha de estarse a la doctrina transcrita y reiterada de esta Sala, lo que obliga a desestimar el recurso de apelación interpuesto por la entidad mercantil Iberduero, S. A.

C. M. A.