

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

COOPERATIVAS. LA ADQUISICION DE UN BIEN POR UNA COOPERATIVA DE CONSUMO PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FINES SOCIALES Y ESTATUTARIOS ESTA EXENTA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (SENTENCIA DE 1 DE DICIEMBRE DE 1986).

Hechos.—Cierta Cooperativa de consumo adquirió unos locales, con el fin de instalar una tienda de productos alimenticios. La Oficina Liquidadora de la Diputación Foral de Navarra gira liquidación por transmisiones, contra la cual, la Cooperativa recurre ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Pamplona, recurso que es estimado, anulándose la liquidación girada.

Interpuesto recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael de Mendizábal Allende, se desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. La norma foral que configura la situación tributaria contemplada en el presente proceso (acuerdo de la Diputación de 12 de diciembre de 1969) contiene una descripción de las distintas modalidades de «Cooperativas fiscalmente protegidas», entre las cuales se encuentran las «de consumo, formadas indistintamente por trabajadores, empleados y funcionarios, que tengan por objeto procurar artículos alimenticios y de uso y de vestidos corrientes para las necesidades de sus socios y de sus familiares» [art. 2, d)]. Estas disfrutaban de una *exención total en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales* respecto de los actos y contratos mediante los cuales lleven a cabo la adquisición de bienes o derechos, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre las Cooperativas la obligación de satisfacer el impuesto» (art. 3, 2.º), beneficio que cabe perder por vender o prestar servicios a personas distintas de los cooperativistas o sus parientes [art. 9, c)].

Es un hecho pacíficamente aceptado que el local comercial adquirido por «Eroski» lo fue para dedicarlo a su actividad social, como una más de las sucursales integrantes de su red de establecimientos, aun cuando no se indicara tal destino en la escritura de compraventa. Por otra parte, esta Cooperativa había sido calificada como «fiscalmente protegida» en territorio común (Delegación de Hacienda de Vizcaya), con un régimen

jurídico sustancialmente coincidente, figurando inscrita en el Registro correspondiente. Además, ha recibido idéntica consideración dentro de Navarra, en ocasiones anteriores, para la compra de otros locales (Alsasua, 1976; Estella, 1979). Finalmente, la entidad aparece reconocida por y registrada en el Ministerio de Trabajo, elementos todos ellos que conforman el soporte subjetivo cuya actuación no se ha demostrado contraria a los fines estatutarios en ningún momento y menos aún de manera habitual y permanente.

Segundo. En efecto, las conductas de personas ajenas, ocasionales y aisladas, sin connivencia o beneplácito de los órganos sociales o de sus directivos, no pueden encuadrarse en la causa extintiva del beneficio tributario más arriba analizada. Por otra parte, las mercancías que ofrece en venta se encuentran dentro de los límites normales del nivel de vida actual. La palabra «corrientes», como calificativo de los productos vendidos, incorpora un concepto jurídico indeterminado, cuya sustancia ha de ser suministrada por la realidad social de nuestro tiempo (art. 3, 1.º, Código Civil), y se oponen a la noción de «lujo», elemento simétrico. Lo corriente es lo usual, acostumbrado, normal, y no cabe identificarlo con los llamados «artículos de primera necesidad», como tampoco cabe equiparar las Cooperativas de consumo a los Economatos. En nuestra época y en nuestro país, por fortuna y desde hace años, han de considerarse dentro de un nivel económico y social medio los viajes de vacaciones, los aparatos grabadores-reproductores magnetoscópicos y los vinos embotellados, aun cuando algunos de tales servicios o productos estén sujetos al impuesto sobre el «lujo», figura tributaria que abarca conceptos desprovistos de tal carácter en la vida cotidiana.

Por todo ello se desestima la apelación formulada.

C. M. A.

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. PLAZOS Y NOTIFICACION. A EFECTOS DE PLAZO PARA INTERPONER EL RECURSO NO PUEDE DESCONTARSE EL MES DE AGOSTO, COMO PRETENDE EL RECURRENTE, NI ES NECESARIO QUE LA NOTIFICACION SEA PERSONAL (SENTENCIA DE 11 DE FEBRERO DE 1987).

Hechos.—La única cuestión a resolver en el presente recurso de apelación es si el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el hoy apelante era extemporáneo, como declaró la sentencia apelada al declararlo inadmisibile, o si, por el contrario, fue interpuesto dentro del plazo de dos meses que al efecto señala el artículo 58 de la Ley de la Jurisdicción, al tratarse de un recurso interpuesto contra un acto expreso desestimatorio de un recurso de reposición.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don José Luis Martín Herrero, lo declara extemporáneo, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. Como se relata en los antecedentes de hecho de la sentencia, el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición fue notificado mediante correo certificado con acuse de recibo, que fue recibido en el domicilio de don Antonio... el día 6 de julio de 1983, firmando la

tarjeta acreditativa del recibo «ITZIAR LORDA». Luego es evidente que el plazo de dos meses comenzó a contarse a partir del siguiente día 7 de julio, expirando el día 6 del mes de septiembre.

Segundo. Finalizaba el plazo de dos meses el día 6 de septiembre de 1983, porque, pese a que el apelante pretende no computar el mes de agosto, a efectos de la interposición del recurso contencioso-administrativo, su argumentación no puede aceptarse, porque el Decreto-ley de 17 de julio de 1973 declara inhábil el mes de agosto sólo para las actuaciones de orden penal y civil, remitiéndose expresamente, para las correspondientes a lo contencioso-administrativo, al artículo 121 de la Ley de la Jurisdicción, el cual expresamente dispone que durante el período de vacaciones de verano «correrán los plazos señalados para interponer el recurso contencioso-administrativo y el recurso de revisión», situación que no varía al entrar en vigor la Ley Orgánica del Poder Judicial, a partir del día 3 de julio de 1985, cuyo artículo 179 se limita a señalar como período de actividad normal de los Tribunales el comprendido entre el 1 de septiembre o el siguiente día hábil, hasta el 31 de julio de cada año natural. Por tanto, si finalizaba el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo el día 6 de septiembre de 1983, y el entonces actor y hoy apelante lo interpuso el día 29 del mismo mes, su extemporaneidad es evidente y está ajustada a Derecho la sentencia que lo declaró inadmisibile por este motivo.

Tercero. Tampoco puede aceptarse la alegación del apelante de que el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición no contuviera los requisitos necesarios para producir efectos, ya que transcribe el texto íntegro del acto y seguidamente se indican los recursos procedentes, plazo para interponerlo y órgano ante el que debe hacerse, sin que la omisión del requisito de indicar si el acto agota o no la vía administrativa lo invalide. Por otra parte, el apelante no se dirigió al Ayuntamiento denunciando los defectos que ahora resultan —y que no se aprecian— solicitando se hiciera una nueva notificación. Tampoco es admisible el argumento de que la notificación no se hizo personalmente al interesado. El artículo 80, 1.º, de la Ley de Procedimientos dice que «las notificaciones se dirigirán, en todo caso, al domicilio del interesado» o «al señalado por éste para las notificaciones», y la que aquí se cuestiona se dirigió a don Antonio..., al domicilio que éste tenía en Bilbao, y fue firmado su recibo por «ITZIAR LORDA», sin que constituya defecto de notificación que el acuse de recibo debe ser firmado precisamente por el notificado, puesto que si ello fuera necesario bastaría con ausentarse del domicilio o simplemente con negar su presencia en el momento de recibir la notificación para que ésta fuera prácticamente imposible de realizar. Finalmente, no puede calificarse de defecto productor de nulidad el hecho de que la notificación no se hiciera dentro del plazo de diez días a partir de la fecha de adopción del acuerdo, puesto que se trata de un requisito ajeno a la eficacia del acto y externo a él, que no puede producir efecto alguno en el acto notificado.

Se rechazan, por tanto, todos los razonamientos empleados por el apelante.

C. M. A.

AMORTIZACION Y CANCELACION DE OBLIGACIONES. BONIFICACIONES. LA REDUCCION DEL 95 POR 100 DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS, EN LOS TERMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTICULO 66 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO, ALCANZA A LA CANCELACION DEL EMPRESTITO Y AMORTIZACION DE OBLIGACIONES, PERO NO A SU FORMALIZACION NOTARIAL MEDIANTE LA CORRESPONDIENTE ACTA (SENTENCIA DE 13 DE FEBRERO DE 1987).

Hechos.—Presentada a efectos tributarios primera copia de acta notarial de sorteo para la amortización de obligaciones de Iberduero, S. A., testimoniándose en ella Resolución del Ministerio de Hacienda de 21 de junio de 1977, por la que se concedía una reducción del 95 por 100 de la base imponible del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grave los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de empréstitos; se gira liquidación por el concepto de actos jurídicos documentados, contra la cual se recurre, reclamación que el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael Mendizábal Allende, desestima en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero. La Ley 32/1980, de 21 de junio, pretende ofrecer la imagen unitaria de un tributo que, sin embargo, se intitula ya desde un principio dicotómicamente hablando: impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En la regulación posterior no se describe un hecho imponible común, sino tres, uno para cada una de las tres modalidades mencionadas en el artículo 1. Idéntica estructura presenta, por supuesto, el Texto Refundido contenido en el Real Decreto 3050/1980, de 30 de diciembre. Ello pone de manifiesto que se está en presencia de tributos distintos, al menos dos, como, por otra parte, enseña la evolución histórica. En efecto, las normas antes aludidas se limitaron 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 negocio jurídico, en virtud de la diferente perspectiva: por una parte, el hecho de la transmisión; por otra, su vestidura documental. En función de esa distinta naturaleza e interdependencia de los dos impuestos ha de ser contemplada la situación jurídica particular de Iberduero.

Segundo. En efecto, la segunda de las disposiciones transitorias del Texto Refundido, el cual es aplicable a los hechos imposables producidos 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 Hidroeléctrica Iberduero y la Administración Central el 22 de octubre de 1975, 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 retroactividad 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.

Tercero. El contenido del concierto suscrito en el año 1975 es complejo, ya que —por una parte— la empresa asume la obligación de construir diversos aprovechamientos hidroeléctricos en varias cuencas del territorio peninsular, con líneas de transporte e interconexión, y —por la 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 vigente entonces, cuyo supuesto de hecho eran las ampliaciones de capital de las empresas concertadas, es decir, de 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, del 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 de 18 de junio de 1982. Esta resulta gravada por ser la documentación 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 reseñado. 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 analizada eran, según indica la remisión específica a un precepto concreto, que la sociedad concertada obtuviera un ostensible y notable beneficio tributario en el Impuesto de 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 los gastos públicos consagrados en el artículo 31 de la Constitución. Por todo lo dicho, se desestima la apelación formulada por la citada Sociedad Iberduero.

C. M. A.