

3. JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

RECURSOS.—CONFORME AL PRINCIPIO DE LA «REFORMATIO IN PEIUS» NO PUEDE AGRAVARSE LA SITUACION JURIDICA DEL RECURRENTE COMO CONSECUENCIA DE RECURSOS INTERPUESTOS POR EL MISMO (SENTENCIA DE 8 DE OCTUBRE DE 1984).

Hechos.—Se concretan en que presentada a liquidación por el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados primera copia de escritura pública, fueron practicadas dos liquidaciones por los números 8 y 38 de la correspondiente tarifa, determinando como bases imponible 64.893.000 pesetas por declaración de obra nueva y 83.643.000 pesetas por división horizontal, y contra las liquidaciones practicadas se interpuso reclamación económico-administrativa que las anuló, ordenando el Tribunal reponer las actuaciones al trámite de instrucción del expediente de comprobación de valores, aprobación del mismo y notificación del resultado a los interesados; como consecuencia de tal anulación se practicaron nuevas liquidaciones, que fueron impugnadas y posteriormente anuladas en procedimiento económico-administrativo, en el que se ordenó la práctica de nueva comprobación de valores, que de efectuarse mediante valoración de funcionario técnico debía ser debidamente motivada, y en cumplimiento de este acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial un funcionario técnico emitió valoración razonada de los bienes transmitidos, que fue notificada fijando bases imponibles de importe más elevado que las inicialmente notificadas, lo que fue impugnado por los interesados en recurso de apelación, en el que sustancialmente se alega: que las actuaciones económico-administrativas se iniciaron para denunciar el defecto formal de no haber sido notificada a la Sociedad interesada la base imponible, como era preceptivo, antes de girarse las correspondientes liquidaciones, lo que ha venido a transformarse a través de lo actuado y de la última resolución dictada, en algo completamente distinto para llegar a bases imponibles progresivamente más elevadas; todo ello contraviniendo lo que era motivo del recurso y del primitivo acuerdo de la Administración, fijar la base imponible de los impuestos, que era y debe ser plenamente válida y eficaz, pues no adolece de otro defecto que el de no haberse notificado la base imponible.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel Pérez Tejedor, repudia la *reformatio* mientras no exista una norma legal que la autorice de modo expreso o se trate de recursos deducidos en sentido opuesto por terceros, y todo ello en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la sentencia apelada estima, respecto a la cuestión planteada, que en aplicación del principio *venire contra factum proprium non vale*, los actos contra los que no es lícito accionar, son aquellos que por su carácter trascendental o por constituir convención causen estado, definiendo inalterablemente la situación jurídica de su autor, o que tienen eficacia en sí mismos para producir efectos jurídicos, conforme ha

precisado la jurisprudencia, y en la cuestión enjuiciada, los valores atribuidos a los bienes objeto del gravamen nunca fueron definitivos, ni podían causar estado, al haber sido impugnados, de forma que la improcedencia de la última valoración técnica practicada podría haber sido demostrada por la parte recurrente solicitando tasación pericial como medio de comprobación, pero al no haberse practicado prueba alguna que contradiga la procedencia de valoración técnica realizada, ésta ha de ser declarada válida; apreciaciones que, en relación con la cuestión planteada, se enfrentan con la doctrina de esta Sala, reflejada últimamente en Sentencias de 30 de diciembre de 1975, 14 de junio de 1982, 31 de octubre de 1983 y 23 de marzo de 1984 sobre aplicación del principio prohibitivo de la *reformatio in peius*; conforme al que no puede agravarse la situación jurídica del recurrente como consecuencia de recursos interpuestos por el mismo, pues si bien la tesis positiva de la *reformatio in peius* en vía administrativa se apoya sustancialmente en la salvaguardia del principio de legalidad de la Administración, susceptible de ser mejor apreciado por un órgano superior y, por tanto, más cualificado para hacerlo, la tesis negativa se basa en la garantía del particular, solución ésta a la que ha llegado la más reciente jurisprudencia, que repudia la *reformatio* mientras no exista una norma legal que la autorice de modo expreso o se trate de recursos deducidos en sentido opuesto por terceros; destacando también que la causa misma de recurso tiene como motivaciones teóricas los principios sustantivos de la seguridad jurídica y de los actos propios declarativos de derechos, y el principio procesal de la congruencia, en cuando que las facultades revocatorias de la Administración se encuentran limitadas al ámbito estricto de las pretensiones del recurrente; tesis esta última que, según la referida doctrina jurisprudencial, es la que debe aplicarse, y por no haberse atendido a la misma la sentencia apelada ésta debe ser revocada.

C. M. A.

BASE IMPONIBLE.—BONIFICACION DEL 75 POR 100 DE LA BASE EN PRESTAMOS PARA LA CONSTRUCCION DE EDIFICIOS EN POLIGONOS DE NUEVA URBANIZACION O REFORMA INTERIOR (SENTENCIA DE 14 DE NOVIEMBRE DE 1984).

Hechos.—La litis plantea la procedencia de concesión de la bonificación del 75 por 100 en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, conforme al artículo 66, I, B, d), en favor de la constitución de un préstamo hipotecario que la parte apelada obtuvo, exigiéndose en la norma que el total importe se invierta en construcción de edificios en polígonos de nueva urbanización o reforma interior y que se acredite «la finalidad y en su día el cumplimiento de las condiciones impuestas por certificación del organismo urbanístico competente», denegando la Administración la bonificación al no considerar acreditados los extremos referentes a la no terminación del edificio en el momento de recibir el préstamo y el de su inversión total en la edificación, aceptando la prueba del carácter de polígono de urbanización.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor

don Diego Espín Cánovas, se muestra partidario de aplicar la bonificación al caso cuestionado, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que siendo el hecho imponible la constitución del préstamo para la construcción de viviendas, bajo requisitos indicados, la propia norma ponderando la imposibilidad de acreditar inicialmente todos los extremos, exige se acredite la finalidad del préstamo y «en su día», el cumplimiento de las condiciones impuestas por certificación del organismo competente, previendo de este modo una doble fase de acreditación, la previa en que sólo cabe afirmar el destino del préstamo y la ulterior cuando el edificio está terminado y se ha invertido la suma prestada en su construcción, pues sería imposible que otorgada la escritura de préstamo hipotecario, al ser liquidado el impuesto se pudiera acreditar ya los aspectos de la segunda que implican la realización de la obra, y como las normas han de interpretarse atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, como determina el artículo 3.º, 1, del Código Civil, es claro que la norma fiscal para que sea posible su razonable aplicación ha de conjugar su interpretación puramente literal con la finalista.

Considerando que la situación fáctica acreditada en este proceso evidencia que en la primera fase acreditó el carácter de polígono de urbanización de los terrenos teniendo ya la licencia municipal precisa, y es en la segunda fase cuando con la cédula de habitabilidad se demuestra por organismo competente la evidente terminación de la obra, y en cuanto a la inversión en la misma íntegramente del préstamo, recibido su importe en varios plazos, el último después de su terminación, hay que estimar suficientemente probado que la percepción de las sumas integrantes del préstamo es anterior a la edificación, sirviendo la última percepción para los últimos pagos, conforme a las certificaciones de obra y a lo que es habitual en esta clase de construcciones.

C. M. A.

OBLIGACIONES.—AMORTIZACION. BONIFICACIONES (SENTENCIA DE 21 DE FEBRERO DE 1985).

Hechos.—La cuestión estriba en determinar si es o no procedente aplicar la bonificación del 95 por 100 de la base, que el antiguo Texto Refundido del Impuesto de 1967 establecía en favor de «los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de empréstitos», en base a la nueva regulación contenida en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 30 de diciembre de 1980, dado que la amortización de obligaciones se instrumentó en escritura pública de fecha 26 de junio de 1981.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el excelentísimo señor don Matías Malpica González-Elípe, se muestra contrario a la procedencia de la bonificación, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la presente litis ha sido promovida con motivo de la liquidación número 23131/1981, practicada por la Abogacía del Estado en la Delegación de Hacienda por el concepto «documentos notariales», girada a consecuencia de la amortización de obligaciones emitidas

por «Eléctricas Reunidas de Zaragoza, S. A.», en escritura de 3 de octubre de 1975, cuya amortización fue instrumentada, a su vez, en escritura pública de 23 de septiembre de 1981 a raíz del sorteo de amortización de títulos practicado ante el Notario el mismo día citado que levantó el oportuno acta, habiendo alcanzado la referida liquidación la cifra de 579.380 pesetas, lo que dio lugar a recurso económico-administrativo ante el Tribunal Provincial competente, basado exclusivamente en que, según acuerdo del Ministerio de Hacienda, fue concedida expresamente la bonificación del 95 por 100 para determinar la base liquidable respecto del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que grave los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de dicho empréstito, cuyo acuerdo ministerial fue comunicado en 15 de julio de 1975 por la Dirección General de Política Financiera e incorporado a la escritura de emisión del empréstito, debiéndose hacer notar que la referida bonificación venía subordinada al cumplimiento de los compromisos deducibles de la aplicación del artículo 66, 3, del Decreto de 6 de abril de 1967, en relación con el Decreto-ley de 19 de octubre de 1961, por parte de la Sociedad emisora del aludido empréstito. Pues bien, como quiera que la liquidación por el concepto de documentos notariales omitió la aplicación de esa bonificación del 95 por 100 en la determinación de la base liquidable, se ha mantenido la tesis por la Sociedad contribuyente de que se han vulnerado los derechos adquiridos en virtud del referido acuerdo ministerial y del Texto Refundido de 1967, al practicar una liquidación omitiendo la tan citada bonificación basada en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto de 30 de diciembre de 1980, que regula la materia tras la promulgación de la Ley de 21 de junio de 1980.

Considerando que, ante todo, ha de ponerse de relieve que el acuerdo ministerial concediendo la bonificación tantas veces referida era, según explícitamente señalaba, en lo atinente al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grave los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de dicho empréstito, lo que quiere decir que la bonificación —sujeta al cumplimiento de las finalidades inversoras señaladas en el artículo 66, 3, del Texto Refundido de 1967— operaba respecto del acto o contrato consiguiente a la emisión y cancelación de las obligaciones con cuyos títulos valores se instrumentaba el negocio jurídico de financiación societaria, por lo que era no sólo congruente con lo dispuesto en tal precepto, que era el que estaba en vigor al comunicarse el acuerdo de bonificación de 15 de julio de 1975, sino con la línea tributaria inicial y genérica marcada por el artículo 54, 4.º, al definir el hecho imponible correspondiente a la transmisión patrimonial *inter vivos*, y por ello no aludía —y no podía aludir— al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados *strictu sensu*, por cuanto, a tenor del artículo 100, 2, del mismo Texto Refundido de 1967, estaba exento el negocio de emisión y cancelación de esta clase de títulos valores, corrigiendo con ello la regla general establecida por el artículo 100, 1, g). En consecuencia, se advierte que el paralelismo entre estas dos especificaciones tributarias, transmisiones patrimoniales *inter vivos* u «onerosas» y actos jurídicos documentados, definidas y reguladas en los Textos Refundidos de 1967 y 1980, quiebra en este concreto particular, y el artículo 54, 4.º, del primero, que configura como hecho imponible la «extinción del prés-

tamo»; se modifica tributariamente el hecho imponible en la definición contemplada en el artículo 7, b), del Texto Refundido de 1980, al delinearlo como tal, solamente «la constitución de préstamos», y aclara el artículo 20 del Reglamento de 29 de diciembre de 1981, al señalar que «la cancelación de obligaciones no sujeta al Impuesto por el concepto de transmisiones patrimoniales quedará, sin embargo, gravada por el de actos jurídicos documentados...». Y coincidente con tal quiebra de paralelismo normativo en este particular, se contemplan con distinta finalidad y alcance impositivo, por un lado, el artículo 100, 2, ya invocado, del Texto Refundido de 1967, y los artículos 27, a); 28; 29, 1, y 31, del Texto Refundido de 1980, así como el también citado artículo 20 del Reglamento de 1981, por el lado opuesto. Y no es óbice a lo expuesto y a las consecuencias que de ello se derivan, la circunstancia de que, a tenor del artículo 100, 3, del Texto Refundido de 1967, se tuviera que reintegrar cada pliego de la escritura pública constatable de la emisión de obligaciones con un timbre fijo de cinco pesetas, quizá como reminiscencia del antiguo Timbre del Estado, cuyo Reglamento de 22 de junio de 1956 quedaba vigente en dichas fechas en cuanto no se opusiera al Texto Refundido de 1967, pues ello no desvirtúa la oposición marcada en el apartado 2 de dicho artículo 100 del Texto Refundido de 1967, entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el relativo a los Actos Jurídicos Documentados; contradicción que viene subrayada por el tratamiento diverso que a los hechos imponibles de uno y otro Impuesto se les daba en los apartados 3 y 4, al aplicar, respectivamente, las tarifas 37 y 38.

Considerando que de lo expuesto se infiere: 1.º Que la bonificación del 95 por 100 para determinar la base liquidable incidía exclusivamente en el ámbito tributario del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales *inter vivos* u «onerosas» (art. 66, 3, del Texto de 1967), sin que por la especificidad elemental propia de la materia tributaria pudiera aplicarse a distinto concepto impositivo. 2.º Que dicha bonificación, concedida por el Ministerio de Hacienda el 15 de julio de 1975, hubiera sido innecesaria o superflua, dados los términos del artículo 100, 2 y 3, del Texto Refundido de 1967, con relación al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por lo que la concesión ministerial no mencionaba, ni lejanamente, tal concepto contributivo. 3.º Que, obviamente, no puede estimarse jurídicamente la existencia de un derecho adquirido por virtud de una concesión particular y específica, sino que, en cuanto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, se beneficiaba la Sociedad de una norma genérica por la que entonces se declaraba no sujeto a tal Impuesto el otorgamiento de las escrituras públicas en determinadas circunstancias que especialmente, y en términos generales, se delimitaba por la normativa vigente a través de la promulgación del Texto Refundido de 1967, pero que al entrar en vigor el Texto Refundido de 1980, quedaban sometidos a su regulación todos los hechos imponibles que acaecieran a partir de su aplicación, como aconteció con el otorgamiento de la escritura pública de cancelación de las obligaciones, que tuvo lugar en 26 de septiembre de 1981. 4.º Que, en efecto, el respeto a los derechos adquiridos podría haberse esgrimido razonablemente, en cuanto concerniera la liquidación objeto del debate del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero no en cuanto a los Actos Jurídicos Documentados, porque, ciertamente, según la regulación de ambos Textos Refundidos, asumiendo depurados conceptos técnicos, no cabe confundir

el acto o contrato —en definitiva, el negocio jurídico o relación negocial— con el instrumento jurídico que lo constate o documento, porque aquél es el contenido y éste el continente, por lo que la bonificación concedida afectaba al primero y el Impuesto liquidado en 1981 se refería al segundo, y ello aunque este Impuesto gravite sobre el instrumento en función del acto jurídico que contiene o de su valor económico a los fines de precisar la cuota tributaria.

C. M. A.