

2. JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

RECLAMACIONES ECONOMICO-ADMINISTRATIVAS. — REQUERIMIENTOS. — DEBEN PONERSE EN CONOCIMIENTO DEL INTERESADO LOS DEFECTOS DE QUE ADOLEZCA SU ACTUACION A FIN DE EVITAR LA POSIBLE INDEFENSION DEL MISMO (SENTENCIA DE 24 DE ABRIL DE 1983).

Hechos.—Interpuesta reclamación sobre cierta liquidación se tiene aquella por no presentada, toda vez que el escrito de interposición del recurso no había sido debidamente reintegrado, sin que el defecto se subsanase dentro de plazo.

Contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, por la que se declara tener por no presentada la reclamación por haber transcurrido el plazo concedido para la subsanación de defectos en el requerimiento efectuado, se interpone recurso por estimarse nulo el acuerdo del Tribunal Provincial y, en consecuencia, debe reponerse las actuaciones a la situación en que se encontraban con anterioridad a dicho trámite. La Sala Jurisdiccional de la Audiencia Territorial de Madrid lo estima, y apelando el Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo se mantiene el mismo criterio en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que la parte apelante estima no ser causante de anulación del expediente administrativo la omisión de un requisito exigido por el Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas de 26 de noviembre de 1959, pero contra esta alegación ha de prevalecer el criterio sustentado en la sentencia apelada, ya que el artículo 55, 2, del citado Reglamento exige expresamente para la admisión de los escritos con que se inicien las reclamaciones que vayan reintegrados con el timbre correspondiente, cuya omisión impide darles el curso correspondiente, debiendo el Tribunal requerir al interesado para subsanar la falta en el plazo de diez días, por lo que al no expresar la notificación o requerimiento efectuado el 13 de julio de 1977 la cantidad precisa que debe ser reintegrada incide en vicio de anulabilidad conforme al artículo 48 de la Ley de Procedimiento, que evite posible indefensión del interesado, ya que el artículo 5.º del citado Reglamento Económico-Administrativo ordena se ponga en conocimiento del interesado el defecto de que adolezca su actuación, reiterando la misma norma del artículo 54 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, norma que conforme a la interpretación finalista ordenada por el artículo 3.º, 1, del Código Civil lleva implícito que se co-

munique el defecto cuya omisión se reclama, razones que obligan a desestimar la apelación sin declaración alguna sobre las costas.

PRESTAMOS. — PRESTAMO CON GARANTIA CONSISTENTE EN LAS PRIMAS A LA CONSTRUCCION AUTORIZADA DE UN BUQUE QUE LE RESTAN POR PERCIBIR Y EL CREDITO QUE LE CORRESPONDE UNA VEZ TERMINADA LA CONSTRUCCION POR RAZON DE LA DESGRAVACION FISCAL. — NO PROCEDE APLICAR EL IMPUESTO POR TRANSMISIONES PATRIMONIALES, CONCEPTO «DERECHOS REALES», AL NO TRATARSE DE UNA PRENDA (SENTENCIA DE 1 DE JUNIO DE 1983).

Hechos.—La cuestión estriba en determinar si el préstamo enunciado está sujeto al Impuesto de Transmisiones por el concepto de prenda como estima la Administración, o si, por el contrario, debe estimarse no sujeto a dicho impuesto al haber sido objeto de tributación por el Impuesto sobre Tráfico de Empresas.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, se muestra partidario del segundo criterio en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que la apelante impugna la liquidación girada en concepto de transmisiones patrimoniales por consecuencia de la escritura otorgada por ella el 30 de octubre de 1975 constituyendo una garantía en favor de los Bancos que le habían concedido un préstamo, consistiendo dicha garantía en las primas a la construcción autorizada de un buque que le restan por percibir y el crédito que le corresponde, una vez terminada la construcción del buque por desgravación fiscal, alegando que no se trata de la constitución de una prenda, sino de un afianzamiento del préstamo otorgado anteriormente por Entidades bancarias, ya que fue objeto de tributación en el Impuesto sobre Tráfico de las Empresas, por lo que no cabe sujeción de la escritura actual a tributación en virtud de la prohibición del artículo 4.º, 2, del texto regulador del Impuesto de Tráfico de Empresas de 29 de diciembre de 1966, tesis que la Administración rechaza estimando que se trata de la constitución de una prenda conforme a lo dispuesto en el artículo 62, I, del texto de transmisiones patrimoniales al disponer la sujeción a dicho impuesto de los contratos de prenda.

Considerando que la litis exige la calificación jurídica del referido contrato de garantía, ya que con independencia de la denominación que las partes puedan dar a un contrato, éste deberá calificarse según su verdadera naturaleza jurídica, como expresamente previene el artículo 7.º, I, del citado texto regulador del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo que, pese a la denominación de prenda que reiteradamente se da al contrato en cuestión en la citada escritura notarial, su naturaleza depende de las estipulaciones que contiene, siendo las principales a este respecto: a) que por razón de la construcción de un buque la recurrente ha de percibir «el importe de los plazos segundo, cuarto y quinto de las primas a la construcción naval, equivalentes a 42.842.000 pesetas», conforme a expediente ya iniciado en la Subsecretaría de la Marina Mercante conforme a Orden

del Ministerio de Industria de 29 de julio de 1970; b) que igualmente a la recurrente, por razón de desgravaciones fiscales, le corresponde, una vez terminada la construcción del buque, un «crédito por la suma de 113.832.000 pesetas, importe del 12 por 100 del valor del buque»; c) que la recurrente adeuda determinadas cantidades a las Entidades bancarias relacionadas por préstamos concedidos en operaciones normales de su tráfico, y para garantizarlos convienen la pignoración de los créditos de la recurrente antes reseñados por vía de superposición de garantía; d) la recurrente «da en prenda» a las Entidades bancarias los créditos que le corresponden antes reseñados para garantizar el cobro de los préstamos que le han concedido, quedando autorizadas para percibir tales créditos únicamente los citados Bancos mientras no se satisfagan los préstamos debidos.

Considerando que aunque en la escritura examinada se denomina «prenda» la garantía constituida sobre los créditos que tiene la Empresa constructora del buque por primas a su construcción y desgravación fiscal, es lo cierto que ni se constituye a los acreedores pignoraticios en ninguna clase de posesión ficticia ni se hace entrega de resguardo o documento alguno representativo de una prenda de derechos, por lo que la calificación jurídica como garantía pignoraticia no encuentra base legal en relación con los requisitos exigidos en el Código Civil para la constitución de la garantía pignoraticia, tales como el desplazamiento posesorio (arts. 1.863 y 1.864), siendo realmente esta garantía constitutiva de una cesión de crédito *pro solvendo*, en la que se facilita la exigibilidad y cobro del crédito cedido mediante la consignación en escritura pública de tal cesión y del derecho que corresponde únicamente a los cesionarios de hacer efectivo su cobro, no siendo aplicable, en consecuencia, la norma del artículo 62, I, del Texto Refundido citado respecto a la prenda como operación sujeta al Impuesto de Transmisiones, criterio interpretativo que se corrobora con la inadecuación de la garantía constituida con la naturaleza de derecho real que en definitiva sería exigible para apreciar la existencia de hecho imponible a tenor del artículo 54, número 2, del mismo texto legal, que se refiere a la constitución de «toda clase de derechos reales», pues en base al crédito de la Empresa constructora frente al Estado por primas a la construcción y desgravación no puede constituirse un derecho de naturaleza real, no existiendo base legal para asignarle tal naturaleza.

Considerando que por las razones expuestas procede la estimación del recurso, sin declaración sobre las costas.

AMPLIACION DEL CAPITAL.—CONVERSION DE OBLIGACIONES EN ACCIONES.—TRIBUTACION POR LOS CONCEPTOS DE AUMENTO DE CAPITAL Y EXTINCION DEL PRESTAMO (SENTENCIA DE 7 DE JUNIO DE 1983).

Hechos.—La cuestión planteada gira en torno al contenido jurídico y económico de la conversión de obligaciones en acciones y su trascendencia fiscal en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; consistiendo en determinar si la conversión de obligaciones en acciones debe tributar sólo por el concepto de ampliación de capital o también por el de extinción de préstamo.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel Pérez Tejedor, se muestra partidario del segundo criterio en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que plantea la apelante la cuestión sobre el contenido jurídico y económico de la conversión de obligaciones en acciones y su trascendencia fiscal en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, alegando que dicho negocio jurídico no debe tributar más que por un solo concepto, que es el de ampliación de capital, puesto que la Sociedad emisora de obligaciones queda liberada del deber de restituir el préstamo a los obligacionistas que han optado por la conversión, lo que determina en los aspectos jurídico y económico la extinción del préstamo sin restitución a los prestamistas; pero frente a esa pretensión se advierte que antes de convenirse la conversión existía con efectividad un contrato de préstamo y éste se extingue como consecuencia de lo convenido al formalizarse la conversión, e independientemente de ello se procede a un aumento de capital en la Sociedad emisora de las acciones, y aunque el haber líquido de la Sociedad pueda seguir siendo el mismo después de la operación que el contabilizado antes de realizarse, las contraprestaciones reflejadas en el pasivo serán distintas en la misma medida que son distintos los derechos del obligacionista y los del socio; llevando todo ello a estimar que si, conforme reconoce la apelante, la extinción del préstamo es un hecho imponible sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, la liquidación impugnada es procedente.

Considerando que las alegaciones de la apelante, apoyadas sustancialmente en la nomenclatura del impuesto, en cuanto estima que si no hay transmisión de bienes no se devenga el gravamen, han de relacionarse con el contenido de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y declarar, conforme se establece en su artículo 28, que la obligación tributaria deriva del hecho imponible fijado por la Ley para configurar cada tributo, y como en este caso no es siquiera objeto de debate la procedente sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de las extinciones de préstamos y tampoco puede ser negado que el contrato de préstamo representado por las obligaciones emitidas se extinguió al convertirse éstas en acciones, la obligación tributaria resulta ineludible por mandato legal y en aplicación de lo prevenido en el artículo 79 del Texto Refundido de la Ley, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, conforme al cuál cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente en la tarifa se exigirá el impuesto señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Considerando que el artículo 20, número 5, del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, en cuanto dispone que la conversión de obligaciones en acciones tributaré por los conceptos de amortización de las primeras y por aumento de capital, no contiene contradicción alguna con los números 3 y 4 del artículo 54 de la citada Ley reguladora del impuesto, y, por el contrario, la vigencia del referido texto reglamentario se ampara en tales preceptos y en lo que dispone la disposición transitoria 6.ª del texto legal.

Considerando que las referidas consideraciones llevan a desestimar las pretensiones de la apelación y a confirmar la sentencia apelada.

C. M. A.