

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

BASE IMPONIBLE.—BONIFICACIONES APLICABILIDAD DE LA REDUCCION DEL 50 POR 100 PREVISTA EN EL ARTICULO 66, I, C, e), A LA ADQUISICION DE VIVIENDAS EN BASE AL EJERCICIO DE DERECHO DE TANTEO CONFERIDO POR LA LEY (SENTENCIA DE 9 DE DICIEMBRE DE 1980).

Hechos.—Cierta señor celebra un contrato de arrendamiento con una entidad sobre una finca urbana, y diez años más tarde las mencionadas partes otorgan la escritura pública de compraventa del citado inmueble, como consecuencia del derecho de tanteo ejercitado por el inquilino en virtud del requerimiento que le había hecho la empresa arrendadora, haciéndole saber que la misma había adoptado la decisión de dar el piso mencionado a un tercero, en las condiciones que se señalaban en el acto del requerimiento.

La Oficina Liquidadora del Impuesto gira liquidación sin aplicar la bonificación del 50 por 100 a que hace referencia el artículo 66 del Texto Refundido del Impuesto; motivo por el cual el interesado recurre ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, siendo desestimada su reclamación, desestimándose igualmente el Contencioso-Administrativo interpuesto ante la Audiencia Territorial de Madrid.

Contra esta última resolución se interpone recurso extraordinario de revisión al amparo del apartado *b)* del número 1 del artículo 102 de la Ley Jurisdiccional, por estimar que la sentencia cuya revisión se pretende es contraria a otra dictada por la misma Sala, en 30 de octubre de 1975, en el recurso número 1248/73, terminando con la súplica de una sentencia por la que, revisando la impugnada, se rescinda la misma, devolviéndose los autos al Tribunal de procedencia a los efectos pertinentes.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, estima el recurso extraordinario de revisión en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que en este recurso extraordinario de revisión se alega la contradicción entre la sentencia recurrida de la Sala Primera de lo Jurisdiccional de la Audiencia Territorial de Madrid de 1 de diciembre de 1978 y la dictada anteriormente por la misma Sala en 30 de octubre de 1975, citándose también en su apoyo la Sentencia de esta

Sala del Alto Tribunal de 25 de enero de 1978, fundando la revisión en el motivo contemplado en el artículo 102, 1, b), de la Ley Jurisdiccional alegando darse las identidades procesales exigidas en dicho motivo revisor, pretensión a la que se opone el defensor de la administración por explicarse la contradicción en virtud de un cambio de criterio jurídico de la Sala sentenciadora, siendo más acertado, a juicio de dicho representante de la Administración el sustentado en la sentencia recurrida.

Considerando que entre las sentencias de la Sala Primera de la Audiencia Territorial de Madrid, a las que se contrae el recurso, existen las identidades procesales aludidas en el artículo 102, 1, b), de la Ley Jurisdiccional por lo que inciden en contradicción, siendo observar en cuanto a la interpretación legal que suscita la contradicción que el tema ha sido ya resuelto por esta Sala en su Sentencia de 25 de enero de 1978 dictada en recurso extraordinario de apelación en el que se declaró que la reducción del 50 por 100 en la base imponible concedida en el artículo 66, 1, C, e), del Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967 referente a las transmisiones de viviendas por consecuencia de los derechos a que se refiere el artículo 19 de la Ley de 22 de julio de 1958 comprende, según el propio texto de este artículo 19, los supuestos de adquisición por virtud de los derechos de tanteo y retracto, sin que sea preciso para gozar de tal reducción que los adquirentes hayan utilizado el crédito oficial en virtud de los préstamos para realizar esa adquisición, criterio que no sólo resulta del propio artículo 19 que se interpreta, que no añade ni exige haber utilizado un préstamo oficial previamente, sino también del antecedente legislativo de la Ley de Préstamos a Inquilinos de 15 de julio de 1952, que en su artículo 15, párrafo 2.º, no exige tampoco para gozar de las bonificaciones que concede otro requisito que el de la adquisición en virtud de los derechos preferenciales aludidos, siendo, por tanto, procedente reafirmar este mismo criterio basado también en una interpretación adecuada a la realidad social y finalidad protectora de la situación del inquilinato conforme al artículo 3, 1.º, del Código Civil, sin extender por ello la reducción fiscal contemplada, criterio que ha sido reiterado por la Sentencia de esta Sala del Alto Tribunal de 2 de octubre de 1978.

Considerando que al darse los requisitos formales de este recurso extraordinario al interponerse contra sentencia firme, por no ser susceptible de recurso ordinario de apelación ni por razón de cuantía ni por otro motivo, y acreditarse fehacientemente la sentencia impugnada y aquella con la que se alega la contradicción, y demás requisitos formales, al existir la contradicción que se motiva, procede declarar bien formulada la pretensión revisora y como resultado de este *iudicium* revisor, declarar la rescisión de la Sentencia de 1 de diciembre de 1978 de la Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, por contradicción con la dictada por la misma Sala en 30 de octubre de 1975, tesis coincidente con lo sostenido por este Alto Tribunal en sus Sentencias de 25 de enero y 2 de octubre de 1978, por lo que procede reconocer al recurrente la reducción que solicita conforme a la norma fiscal que invoca, no siendo procedente la condena en costas a ninguna de las partes y debiendo acordarse la devolución al recurrente del depósito constituido para recurrir según dispone el artículo 1.799 de la Ley Procesal.

CANCELACION DE OBLIGACIONES EN VIRTUD DE SU CONVERSION EN ACCIONES. NO APLICABILIDAD DE LOS BENEFICIOS FISCALES CUANDO NO SEA UN MEDIO NECESARIO PARA ELLO. LAS NORMAS CONCEDENTES DE BENEFICIOS FISCALES, POR SU CARACTER EXCEPCIONAL, NO DEBEN SER OBJETO DE APLICACION EXTENSIVA (SENTENCIA DE 19 DE NOVIEMBRE DE 1980).

Hechos.—La cuestión litigiosa aquí planteada se reduce a decidir si los beneficios fiscales concedidos a la entidad recurrente por orden del Ministerio de Hacienda de 10 de marzo de 1969 en relación con los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de una operación financiera consistente en la emisión de obligaciones convertibles, pueden aplicarse o no a la cancelación de dichas obligaciones en virtud de la conversión de las obligaciones en acciones.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, estima no ser aplicables dichos beneficios, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que los beneficios fiscales pretendidos se conceden por las operaciones necesarias tanto para la emisión como para la cancelación, y en relación con esta última, según el artículo 128 de la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas las obligaciones pueden cancelarse por diversos medios, uno de los cuales consiste en la conversión en acciones, de acuerdo con los titulares (núm. 4), norma mercantil que expresamente también admite en primer lugar el pago anticipado según las condiciones de la escritura de constitución (núm. 1), aplicando la doctrina común de ser el pago el modo más directo del cumplimiento de toda clase de obligaciones, en este caso dinerarias, por lo que según la doctrina común del cumplimiento de las obligaciones regulada en el Código Civil en los artículos 1.156 y siguientes, de aplicación subsidiaria al Derecho Mercantil, así como según la normativa específica de éste, hay que afirmar que la conversión de obligaciones en acciones, si bien constituye en el caso presente un medio legítimo de cancelar las obligaciones, no es el medio necesario para lograr su extinción, ya que pudieron haberse extinguido mediante otros medios legales como el pago anticipado, y de tal premisa se deduce la evidente consecuencia de no estar comprendida la cancelación entre los actos «necesarios» para tal cancelación.

Considerando que no puede aceptarse la argumentación de la apelante en orden a tratarse de un hecho de carácter económico, que permita tomar en consideración la total operación financiera bonificada y que deba aplicarse la bonificación cualquiera que sea el modo de alcanzar la cancelación, pues todo beneficio fiscal se concede según los términos estrictos del privilegio como corresponde a toda norma excepcional, por lo que la interpretación jurídica de la orden de concesión del privilegio fiscal no permite una aplicación extensiva según los términos estrictos del artículo 24, 1, de la Ley General Tributaria, ya que hubiera sido preciso que la indicada concesión se refiriese a cualquier acto que operase la cancelación de la operación financiera, por lo que conforme al artículo 23 de la citada Ley Tributaria es forzoso interpretar la norma

que da lugar a la controversia en su sentido estricto, criterio que ha sido declarado por esta Sala en su Sentencia de 8 de octubre de 1979 en caso de absoluta identidad al presente.

PRESTAMOS.—EXENCION.—LOS PRESTAMOS OTORGADOS POR LAS ENTIDADES OFICIALES DE CREDITO Y SU MODIFICACION, AMORTIZACION Y EXTINCION ESTAN EXENTOS DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES (SENTENCIA DE 23 DE FEBRERO DE 1981).

Hechos.—La litis plantea la aplicación de la exención del artículo 65-146 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, debiendo tenerse en cuenta los siguientes elementos fácticos: 1.º Por escritura formalizada el 27 de septiembre de 1967, se concedió un préstamo de cuarenta millones de pesetas por el Banco de Crédito Industrial, S. A., que fue declarado exento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conforme al citado artículo 65-146 del referido Impuesto. 2.º Por escritura de 15 de julio de 1970, el citado préstamo fue modificado en su cuantía al amortizarse anticipadamente casi una cuarta parte del mismo, y en varias de sus estipulaciones al introducirse nuevas causas resolutorias en favor del prestamista, estableciéndose en garantía del pago una hipoteca que determinó la liquidación impugnada.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, se muestra partidario de aplicar la exención pretendida en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la tesis de la Administración de constituir la hipoteca que pretende gravar un acto autónomo distinto de la exención concedida en favor del préstamo hipotecario no puede admitirse por las siguientes razones: 1.º La exención contemplada en el artículo 65-146 del referido texto fiscal de transmisiones se refiere a los préstamos otorgados por las entidades oficiales de crédito —como en el caso presente— «y su modificación, amortización y extinción», sin que la ley distinga según se constituye la garantía hipotecaria al mismo tiempo o después de la concesión del préstamo, por lo que no cabe aplicar dicha norma introduciendo una distinción no establecida por la misma, criterio ya establecido, entre otras, en las Sentencias de esta Sala de 3 de julio de 1976; 23 de marzo, 10 y 21 de octubre de 1977, y 26 de enero de 1978. 2.º El texto citado no sólo comprende la concesión u otorgamiento de un préstamo por Entidad Oficial de Crédito, pues también incluye en la exención su modificación, amortización y extinción, circunstancias que concurren en el caso de la litis al hacerse pago anticipado de una parte del préstamo e introducirse modificaciones en las cláusulas del préstamo. 3.º La aplicación de la exención debatida comporta la interpretación conjunta del artículo 58-I del mismo texto legal refundido, al declarar que la constitución y prórroga del derecho de hipoteca, entre otros, en garantía de un préstamo, así como la modificación extinción y cancelación de tales derechos, cuando se produzcan como consecuencia de la modifica-

ción o extinción del préstamo en cuya garantía fueron constituidos tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, norma aplicable al caso presente, en que la garantía se constituye por consecuencia del préstamo ya concertado anteriormente, quedando comprendida la modificación que la segunda escritura aporta a la primera en la amplia enumeración de actos concernientes a la garantía real, que determina la *ratio* de la norma inspirada en la accesoriedad de la hipoteca a la obligación garantizada, doctrina ya establecida por esta Sala, entre otras, en su Sentencia de 10 de febrero de 1978. 3.ª Que por lo expuesto no se opone a la diversa regulación dada en la tarifa del Impuesto para los casos en que no sea aplicable lo antes establecido, al gravar la hipoteca con independencia de la obligación garantizada, cuando ésta no sea constitutiva de un préstamo.

C. M. A.