

3.º JURISPRUDENCIA CIVIL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL. EMISION DE ACCIONES PARA CANCELAR OBLIGACIONES CONVERTIBLES.—NO ES POSIBLE REFUNDIR EN UN SOLO ACTO O NEGOCIO LAS DOS OPERACIONES REALIZADAS EN LA ESCRITURA, PUES MIENTRAS DE UNA PARTE SE CONTEMPLA LA AMPLIACION DE CAPITAL SOCIAL, DE OTRA SE EFECTUA LA AMORTIZACION DE OBLIGACIONES, POR LO QUE CADA UNA DE ESTAS OPERACIONES IMPLICA UN HECHO IMPONIBLE DIFERENTE Y NO UNICO (SENTENCIA DE 8 DE OCTUBRE DE 1979).

Hechos.—El 21 de junio de 1974 se presenta en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid primera copia de una escritura pública sobre «aumento de capital social para atender a la conversión de obligaciones simples en acciones, reforma parcial de estatutos y amortización de obligaciones» otorgada por la entidad recurrente.

Por dicha abogacía se practican dos liquidaciones: una por concepto de sociedades, título «aumento de capital», número 6 de la tarifa, y otra por concepto «préstamo», título de amortización de obligaciones simples.

Notificadas dichas liquidaciones se interponen recursos que, tanto el Tribunal Provincial como el de Alzada y la Sala Primera Jurisdiccional de la Audiencia Territorial de Madrid, desestiman.

Interpuesto finalmente recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, y siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, tras aceptar los fundamentos jurídicos de la sentencia apelada, se desestima igualmente, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que la cuestión se limita a decidir si la ampliación de capital al emitir acciones y conversión de obligaciones en acciones puede calificarse como un solo negocio jurídico, a efectos de la aplicación de los beneficios tributarios concedidos a la recurrente por las Ordenes de Hacienda de 26 de marzo de 1971, 8 de marzo de 1972 y 1 de febrero de 1973, con motivo de los empréstitos realizados para determinadas inversiones en los Polos de Desarrollo, más concretamente, si tal beneficio puede alcanzar al acto de emisión de acciones para cancelar

obligaciones convertibles cuando sea éste el modo de satisfacer a los obligacionistas su crédito, como pretende la entidad apelante.

Considerando que las citadas Ordenes Ministeriales concedieron determinados beneficios fiscales, entre otros, en la base liquidable 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», argumentándose por la apelante que la emisión previa de acciones por ampliación de capital, para amortizar obligaciones convertibles que optaron por dicha conversión es un acto necesario para cancelar dichas obligaciones, argumento que es la base de su pretensión, que se rechaza en la sentencia.

Considerando que la interpretación de la norma fiscal, en este caso las citadas órdenes que conceden los beneficios fiscales pretendidos, ha de ser realizada—según el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963—con arreglo a los criterios admitidos en derecho, añadiendo que «en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda», por lo que refiriéndose las normas tributarias a la cancelación del empréstito, o sea, a la extinción o amortización de las obligaciones emitidas, dicha extinción crediticia puede tener lugar por cualquiera de los medios que operan la extinción de las obligaciones conforme a la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas, cuyo artículo 128 contempla, entre otros, la conversión de las obligaciones en acciones de acuerdo con los titulares, pero este medio extintivo no es el único señalado por dicho concepto, por lo que no es forzoso.

Considerando que de otra parte la emisión de obligaciones convertibles y su ulterior cancelación no puede configurarse como un negocio jurídico único para la aplicación de una norma tributaria, pues tanto en el Derecho mercantil como en el tributario constituyen dos diferentes actos, como se evidencia en el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones que contempla en diferentes apartados el aumento de capital y la extinción de préstamos en los números 3.º y 4.º del artículo 54, y como según el artículo 25 de la citada Ley General Tributaria el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, no es posible refundir en un solo acto o negocio las dos operaciones realizadas en la escritura que da lugar a la liquidación impugnada, pues mientras de una parte se contempla la ampliación de capital social, de otra se efectúa la amortización de obligaciones, por lo que cada una de estas operaciones implica un hecho imponible diferente y no único.

Considerando que la interpretación gramatical y sistemática se confirma con la interpretación finalista prevista en el artículo 3.º, norma primera, del vigente Código Civil, ya que la finalidad de las órdenes que conceden los beneficios fiscales se limitan a desgravar los actos y contratos necesarios para la emisión y cancelación de los empréstitos y no cabe sustentar que cualquier medio utilizado, aunque implique otro negocio jurídico, está comprendido en los hechos que son objeto del beneficio fiscal, pues no puede aplicarse una norma de carácter privilegiado como es el beneficio fiscal de forma analógica por vedarlo la Ley General Tributaria en su artículo 24, norma primera, razón que también impide recoger la pretensión de la recurrente.

BANCO EXTERIOR DE ESPAÑA.—AMPLIACIONES DE CAPITAL SOCIAL. NO APLICABILIDAD DE LA EXENCION PREVISTA EN EL ARTICULO 65, I, 53, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 27 DE OCTUBRE DE 1979).

Hechos.—La cuestión fáctica discutida se contrae a resolver si las ampliaciones de su capital social que efectúe el Banco Exterior de España deben ser tenidas o no por incluidas en la exención que el artículo 65, I, 53, del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967 establece para los actos, contratos y operaciones que realice dicho Banco con las aportaciones e ingresos que procedan del Estado, en tanto conserve su carácter de Banco oficial.

El Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Manuel Sáinz Arenas, declara no haber lugar a la aplicación de la exención pretendida, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que si bien el artículo 23 de la Ley General Tributaria dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho, conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, el artículo 24 inmediato siguiente, regulador, por tanto, del ordenamiento tributario, asimismo de modo general, agrega que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones; cuestión tratada hasta ahora con criterios contradictorios en las dos instancias económico-administrativas y resuelta en la primera jurisdiccional aceptando el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central, que optó por negar la exención pretendida fundándose en que la nueva y diferente redacción que el citado precepto legal dio a la norma antes contenida en el artículo 6.A.62 del Reglamento del Impuesto de 15 de enero de 1959 expresa la *mens legislatoria* que quiso eliminar de la exención las aportaciones de capital, conclusión a la que entiende igualmente se llega escudriñando la *mens legis* mediante una interpretación que sin ninguna sutileza puede llamarse «auténtica», porque a través del elemento «histórico» se ha de entender que lo que el legislador quiso con la nueva redacción fue restringir el alcance y extensión de la exención que gozaba el Banco; criterio acogido y respaldado por la sentencia apelada, por las propias razones de la resolución recurrida y considerando, además, que en la genérica frase de «actos, contratos y operaciones» a que se refiere el precepto legal en cuestión caben los que el Banco efectúe en su calidad de sociedad anónima, pero no los aumentos de su capital, que constituyen modificación del elemento fundamental del tipo de sociedades, rango esencial que las caracteriza e imprime su naturaleza jurídica, en cuanto que la participación en el capital, según el número de acciones, confiere los derechos sociales de voto, con su representación en el régimen y fines sociales; y, por último, criterio que combate el Banco apelante, apoyándose en las disposiciones de los artículos 23 de la Ley General Tributaria y 3, I, del Código Civil, afirmando que aunque este último suprime toda idea de jerarquización, late en el mismo el principio de que desvelar la *ratio legis*, el espíritu y finalidad de la

norma, constituye no simplemente un criterio más de hermenéutica legal, sino el fin mismo del proceso de interpretación, y que el espíritu y finalidad del precepto objeto de interpretación, su *ratio legis*, fue evidentemente comprender a todos los actos, contratos y operaciones que el Banco realice con aportaciones o ingresos que procedan del Estado, en los que tiene cabida la ampliación de capital, cual lo respalda el hecho de que el artículo 66 del Texto Refundido considere como un «acto» el aumento de capital, al relacionarle entre los que disfrutan de reducción de hasta un 95 por 100 en la base imponible en determinados casos, habiéndose limitado el artículo 65, I, 53, del mismo cuerpo legal a dar una redacción más perfecta al anterior artículo reglamentario, que estaba desarrollado de modo técnico imperfecto.

Considerando que así establecida la discusión, no en la elección de criterios interpretativos distintos para la investigación de la *mens* o *ratio legis*, sino en la atribución de diversas finalidades perseguidas por el legislador con el nuevo texto literal de la norma legal, ha de decidirse ahora cuál de las dos conclusiones debe tenerse por acertada, estimando la Sala que lo es la razonada en el acto administrativo recurrido y confirmada en la sentencia apelada, porque si el texto del Reglamento del año 1959 mencionaba en primer término las ampliaciones de capital, separándolas de los «actos, contratos y operaciones que se realicen por la entidad (léase Banco Exterior de España) con las aportaciones o ingresos que procedan del Estado», y se remite expresamente a los artículos 20 y transitorio 5.º de los Estatutos del Banco aprobados por Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de diciembre de 1955, que se refieren, asimismo, por separado, el 20 al capital social del Banco y a sus ampliaciones, y el 5.º transitorio a los actos, documentos u operaciones que realice con las aportaciones o ingresos que procedan del Estado, así como a los contratos que por virtud de éstos se formalicen; no es lógico entender que la supresión en el texto legal de toda referencia a las ampliaciones de capital y la conservación, en cambio, del texto literal reglamentario relativo a los «actos, contratos y operaciones que se realicen por el Banco Exterior de España con las aportaciones e ingresos que procedan del Estado», así como también que la sustitución, en el precepto legal, de las citadas remisiones reglamentarias a los artículos 20 y transitorio 5.º de los Estatutos del Banco, por el condicionamiento del disfrute de la exención a que el Banco conserve su carácter de oficial, pueda interpretarse en el sentido de considerar incluidas aquellas ampliaciones de capital que la ley omite, en la mera repetición de la parte de la norma reglamentaria que la ley reproduce; siendo, por el contrario, más adecuado y congruente entender que lo que se propuso el legislador fue modificar el anterior estado de cosas, excluyendo de la exención las ampliaciones de capital, acto o negocio jurídico de orden o régimen interno de las sociedades anónimas, y manteniéndola solamente para los actos, contratos y operaciones constitutivas de las actividades del Banco, pues, como razona el Tribunal Económico-Administrativo Central, si el legislador hubiere querido lo contrario o deseado tan sólo simplificar gramaticalmente el artículo, no hubiera corrido el riesgo de la confusión que podía padecer el intérprete futuro de la nueva norma al suprimir la primera frase de la anterior, y como advierte la Administración apelada, cuando el legislador

ha querido establecer la exención para las ampliaciones de capital, lo ha dicho expresamente, como en los números 55 y 57 del propio artículo 65, I, del Texto Refundido del Impuesto; consideraciones que conducen a concluir que la supresión gramatical se propuso la correlativa supresión de la porción de la exención fiscal contenida en la expresión o concepto jurídico suprimido, y que considerarla subsistente para las ampliaciones de capital social, por estimar incluidas éstas en el concepto genérico de «acto», como la apelación sostiene, implica extender más allá de sus términos estrictos la exención, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 24, I, de la Ley General Tributaria, sin tener en cuenta incluso las especiales características que distinguen esta clase de actos de aquellos otros que, por constituir las actividades propias del Banco, son realmente los beneficiarios con la exención.

Considerando: Que por contraerse la Ley 13/1971, de 19 de junio, a regular el crédito oficial y limitarse su artículo 42, así como los artículos 38 a 41 inmediatos anteriores, a regular la intervención del Banco Exterior de España en las operaciones de crédito oficial y particularmente en las de créditos a la exportación, sus disposiciones no son aplicables a la cuestión debatida en este pleito, ni procede tomar en consideración cuanto la parte apelada alega basándose en aquel precepto.

Considerando: Que, por cuanto queda expuesto y razonado, procede desestimar el recurso de apelación; sin que, según el artículo 131 de la Ley de lo Contencioso-Administrativo, sea necesario un pronunciamiento especial sobre las costas causadas en la segunda instancia.

COMPROBACION DE VALORES.—LA VALORACION DEL NUM. 12 DEL ARTICULO 117, TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO, HA DE HACERSE POR FUNCIONARIO TECNICO AL SERVICIO DE LA ADMINISTRACION CON TITULO ADECUADO A LA NATURALEZA DE LOS BIENES TRANSMITIDOS (SENTENCIA DE 29 DE ENERO DE 1980).

Hechos.—La cuestión aquí debatida estriba en determinar si ha sido realizada reglamentariamente la valoración de la finca en litigio, situada en el término municipal de Alpedrete—Madrid—, con una superficie superior a las siete hectáreas y 95 áreas, adquirida por el hoy apelante en escritura otorgada en los primeros meses del año 1974 y presentada a liquidación el 20 de abril del mismo año, no admitiendo la oficina gestora del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales el valor declarado en la escritura, que fue el de 110.000 ptas. por los 79.500 metros cuadrados de extensión, procediendo a iniciar el expediente de comprobación, en el cual y con fecha 11 de junio de 1974 fue valorada la finca por el Arquitecto Jefe del Catastro de Urbana de la Delegación de Hacienda a razón de 150 ptas. el metro cuadrado y un valor total de 11.925.000 ptas.

El Tribunal Supremo, siendo Ponente el Magistrado Excmo. Sr. D. José Luis Martín Herrero, estima el recurso interpuesto por el particular interesado, revocando en su totalidad la sentencia apelada, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando: Que la valoración de la finca realizada en el caso que ahora se debate, lo ha sido por aplicación del núm 12 del ar-

título 117 del Texto Refundido del Impuesto, que establece, como uno de los medios de comprobación de valores, «la valoración que a requerimiento del liquidador formule un funcionario técnico al servicio de la administración y con título adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos», con lo que ya se establece una primera norma de procedimiento, de inexcusable observancia, puesto que solamente será válida esa valoración cuando el funcionario que la realice tenga el título adecuado a la naturaleza de los bienes, y además, cuando razone suficientemente su valoración, de donde se deduce que no será válida ni la practicada por funcionario con título inadecuado, ni aquella en que dicho funcionario se limite a meras generalizaciones, dejando sin motivar un informe que ha de servir de base a una liquidación, para combatir la cual habrá que acudir a unos criterios fiscalizables que previamente deben ser expuestos; por ello, lo primero que debe examinarse es si la valoración realizada lo ha sido por un funcionario con título idóneo, y posteriormente, si el acuerdo de valoración está o no motivado, porque en caso contrario, y faltando este último requisito, como razona el propio Tribunal Económico-administrativo Central, no se podrá conocer con la necesaria certeza y exactitud el criterio técnico aplicado ni garantizará la justa actuación de los órganos administrativos de gestión llamados a tenerlo en consideración, resultando además absolutamente indispensables para que el evaluo pueda ser luego analizado y fiscalizado si llega el caso, por los órganos administrativos y jurisdiccionales.

Considerando: Que ya desde los primeros escritos dirigidos a la Administración, la parte hoy apelante puso de manifiesto que la finca tenía la calificación de suelo rústico en el momento en que la adquirió estando incluida en el Padrón de Rústica y pagando por ello contribución rústica y no urbana; pero es que, además, el adquirente aportó al Tribunal Económico-administrativo Provincial unos planos de situación de la finca, así como los planos unidos a las normas de Planeamiento aprobadas para el término municipal de Alpedrete en el mes de julio de 1974, conforme a las cuales, y a los planos de referencia, la finca «Cercas de Avila», de la que forma parte la adquirida por él, estaba calificada en parte como suelo rústico y en parte como de reserva de urbano, por lo que, como se ve, lo primero que debió de examinarse por el órgano encargado de fiscalizar la gestión de la oficina liquidadora era si la valoración realizada a instancia de ésta había sido realizada por el técnico con titulación idónea, ya que, en otro caso, y como antes se dijo, carecía de eficacia alguna, por incumplimiento del requisito que preceptivamente exige el propio precepto que permite realizar esa valoración como uno de los medios de comprobación de valores.

Considerando: Que de la prueba realizada ante la Sala Territorial se deduce que en el momento de adquirir la finca el hoy apelante, el término de Alpedrete no tenía aplicado Plan de Ordenación Urbana, y los terrenos adquiridos, como antes se dijo, tenían el carácter de rústicos, apareciendo inscrita en el Padrón de Rústica, según certificaciones acompañadas de fechas 28 de marzo de 1974 y 29 de julio del mismo año, siendo la parcela 32 del polígono 3, que es división de la parcela 19 del mismo polígono; pero es que al propio Tribunal le fue presentado por el actor un escrito del antiguo propietario de los terrenos—de fecha 18 de abril

de 1972—, en el que solicitaban que la totalidad de la finca «Cercas de Avila», con una superficie de 246.000 metros cuadrados (de los que él adquirió 79.500), fuera incluida en el casco urbano de la ampliación proyectada, sin que hasta la fecha se tenga noticia de la resolución de esa petición (que el apelante manifiesta no haber sido resuelta), lo que estaba indicando que no era una simple alegación del adquirente de la finca el poner en duda la naturaleza de ésta, sino que existían una serie de pruebas documentales, con base a las cuales era necesario determinar su naturaleza, rústica o urbana, para poder determinar si la valoración se practicó por el titulado idóneo, como exige el núm. 12 del art 117 del Texto del Impuesto.

Considerando: Que de conformidad con lo establecido en el artículo 66 de la Ley del Suelo de 1956, en las localidades que no tuvieran aprobado Plan de Ordenación Urbana, el territorio se clasificaría en suelo rústico y urbano, y como ésta era la situación del término de Alpedrete en el momento de adquirir la finca el apelante, y de los datos y documentos aportados por él se deduce su naturaleza rústica, es indudable que hay que excluir de momento su naturaleza urbana, lo que produce como consecuencia la inidoneidad del Arquitecto que practicó la valoración y la idoneidad de un Ingeniero Agrónomo, según las competencias que para sus correspondientes títulos establecieron los Decretos de 4 de diciembre de 1871 y 22 de julio de 1874, respectivamente, así como las disposiciones que desarrollan tales preceptos, y sin que pueda admitirse la existencia de unas «expectativas urbanísticas» a las que alude la sentencia apelada, porque cuando se trata de calificar unos terrenos hay que incluirlos dentro de las clasificaciones de la Ley del Suelo, y en ésta no se admiten ni se definen tales «expectativas urbanísticas», que, además, y en lo que se refiere a un terreno rústico, pugnan con las limitaciones establecidas en el art. 69 de la citada Ley...

Considerando: Que además de lo expuesto, no puede admitirse como valoración «fundada» la realizada en el presente caso, ya que su fundamentación consiste en dos líneas impresas según las cuales «teniendo en cuenta los precios de mercado en la zona donde se halla enclavada la finca de referencia y las características de la parcela, los valores resultantes para la misma son los siguientes: metro cuadrado unitario, 150 ptas.; importe total, 11.925.000 ptas., «lo que no son sino meras generalidades» que nada concretan sobre la «zona» donde se halla situada la finca (es decir, si sus 79.500 metros cuadrados están situados en las inmediaciones del pueblo, si forman o no parte de su casco urbano, si son o no suelo rústico, urbano o de reserva de urbano), ni tampoco las «características» o la fuente de la que obtuvo los «precios de mercado», por lo que los precios a los que alude no pueden ser calificados como precios obtenidos de datos objetivos, que serían los únicos que podrían ser tenidos en cuenta, por ser también los únicos datos fiscalizables en una posterior impugnación tanto por vía económico-administrativa como por vía contenciosa, como razona el propio Tribunal Económico-administrativo Central.

Considerando: Que por lo razonado, procede declarar nulos, por ser contrarios al Ordenamiento Jurídico, los acuerdos dictados por la Jurisdicción Económico-Administrativa, la liquidación girada, la valoración gi-

rada por el Arquitecto Jefe del Catastro de Urbana de la Delegación de Hacienda de Madrid, por no ser idóneo el título de dicho funcionario, dada la naturaleza de los terrenos y la falta de fundamentación de esa valoración, debiendo revocarse la sentencia apelada, en cuanto declara ajustados a derecho tales actos administrativos, lo que produce como consecuencia la estimación del recurso de apelación interpuesto contra dicha sentencia.

C. M. A.