

### 3.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

#### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.—GRAVAMEN SOBRE PRIMAS DE MUTUAS DE SEGUROS (SENTENCIA DE 24 DE FEBRERO DE 1977).**

*Hechos.*—Como consecuencia de actuación inspectora de la Administración de Tributos de la provincia de Alicante, con fecha 10 de mayo de 1972 se practica liquidación definitiva, en acuerdo razonado, por el concepto Impuesto sobre Sociedades—gravamen sobre primas de Mutuas de Seguros—correspondientes al ejercicio de 1970 sobre la base de 65.821.524 pesetas, al tipo del 1,30 por 100, y a cargo de la Entidad «Mutua Illicitana», Mutua Patronal de Accidentes de Trabajo número 46.

Dicha Entidad, no conforme con la citada liquidación, interpone reclamación económico-administrativa, que es desestimada por el Tribunal Provincial.

Posteriormente, el Tribunal Central en el correspondiente recurso de alzada confirma en este punto el fallo del Tribunal Provincial.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Valencia, se estima anulando, por consiguiente, la liquidación recurrida.

Finalmente, el recurso de apelación planteado por el señor Abogado del Estado, en la especial representación y defensa que ostenta de la Administración Central, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Luis Vacas Medina, es desestimado por el Tribunal Supremo en base a la siguiente doctrina:

«Considerando que las Sentencias de esta Sala de 5 y 26 de junio, 5 de julio, 13 de octubre, 4 y 19 de noviembre y 5 de diciembre de 1975 y de 4 y 25 de febrero, 7 de mayo y 15 de diciembre de 1976, entre muchas, han declarado que las Mutuas de Seguros se hallan incluidas entre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como comprendidas en el artículo 9.º, I), c), del Texto refundido regulador del tributo de 23 de diciembre de 1967, y que su sujeción al mismo se determina con independencia de que obtengan o no beneficio, pues en el artículo 52 del propio texto se dispone que los tipos que en él se establecen se aplicarán sobre las primas cualquiera que sea su beneficio; y que como las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo cubren la responsabilidad que para los empresarios asociados pueda derivarse por los accidentes que sufran y las enfermedades profesionales que contraigan las personas de su Empresa, es evidente que han de ser calificadas como Mutuas de Seguros, con la natural consecuencia de su sujeción al impuesto de que se trata.»

«Considerando que las citadas sentencias de este Tribunal han declarado asimismo que, conforme a lo dispuesto en el artículo 10, I), K), del mismo

Texto Refundido, están exentas de la obligación de contribuir las Sociedades y demás Entidades que tengan concedida exención en virtud de Leyes especiales mientras permanezcan en vigor; y que tal es el caso de las Mutuas Patronales, ya que la exención correspondiente les fue reconocida, entre otras disposiciones, por el artículo 54 del Decreto-ley de 8 de octubre de 1932 sobre Accidentes de Trabajo, reproducido por el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley de Accidentes de Trabajo de 22 de junio de 1956 y posteriormente, y en los términos más absolutos, por el artículo 202-5 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social de 30 de mayo de 1974, sin que puedan entenderse derogados los preceptos que concedían la exención por la circunstancia de que nada se dijese en la Ley de Bases de la Seguridad Social de 28 de diciembre de 1965 ni en el texto articulado de la misma de 21 de abril de 1966, en cuanto que, conforme a lo prevenido en el artículo 10, b), de la Ley General Tributaria, las exenciones fiscales se hallan sometidas, en lo que concierne a su supresión, al mismo régimen que su establecimiento—disposición mediante Ley—, y la exención aquí debatida nunca fue derogada legal y expresamente, por lo que con la mayor ortodoxia jurídica ha podido incorporarse al Decreto legislativo de 30 de mayo de 1974, anteriormente aludido.»

«Considerando que haciendo aplicación al caso de autos de la anterior doctrina jurisprudencial, se hace obligado concluir que la Mutua Patronal actora y apelada se halla exenta del Impuesto de Sociedades, lo que conduce a la confirmación en todas sus partes de la sentencia recurrida que mantuvo la misma conclusión.»

**PRESTAMOS.—PRESTAMO OTORGADO POR EL BANCO DE CREDITO INDUSTRIAL.—FALTA DE SIMULTANEIDAD ENTRE SU CONCESION Y LA CONSTITUCION DE LA GARANTIA. EXENCION DEL ARTICULO 65.1.66 DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 23 DE MARZO DE 1977).**

*Hechos.*—Por el Banco de Crédito Industrial se concede a la Sociedad española de construcciones Babcock Wilcox, S. A., un préstamo, en garantía del cual la citada Sociedad se obligó a constituir hipoteca sobre una finca de su propiedad, formalizándose la constitución de tal gravamen en la escritura pública que constituye el documento base objeto de la liquidación impugnada, que es la girada al 1,90 por 100, liquidación que fue objeto de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial de Madrid. Desestimada ésta, por entender el citado Tribunal que el Banco reclamante no tenía derecho a la exención pretendida y manteniendo igual criterio el Tribunal Central, se recurre en el contencioso-administrativo ante la Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid, que estima el recurso considerando aplicable la exención pretendida.

Planteada la apelación ante el Tribunal Supremo, se confirma la sentencia de la Audiencia en base a la siguiente

*Doctrina.*—«Considerando que son numerosas las sentencias de la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, dictadas en recursos contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central confirmatorias de actos administrativos denegatorios de la exención establecida en el artículo 65.1.66 del Texto Refundido de los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en favor de los préstamos otorgados por las Entidades Oficiales de Crédito—de cuya condición participa el Banco de Crédito Industrial—, acreedor en las escrituras que se habían presentado a liquidación, consis-

tentes en una primera sobre concesión del préstamo, seguida de otra en la que se llevaba a efecto lo pactado en aquella y se constituía, en garantía del préstamo, hipoteca sobre bienes que ya pertenecían al deudor en el momento del otorgamiento de la escritura del préstamo, quedando reducida la controversia a puntualizar si por no ser simultánea la concesión del préstamo y la constitución de la garantía, esto es, a falta de unidad de acto, correspondía conceder o no a la hipoteca la exención establecida para el préstamo, optando por la negativa la oficina de gestión tributaria y el Tribunal Central, en tanto que la Entidad demandante y la Sala de Instancia piensan que no se requiere unidad de acto y abogan por la exención.»

«Considerando que si bien la tarifa vigente del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales grava separadamente la constitución del derecho real de hipoteca (núm. 65) y la constitución de préstamos garantizados con hipoteca (núm. 12), y el documento base que motivó la liquidación impugnada se refiere a una hipoteca en garantía de un préstamo otorgado con anterioridad, no cabe admitir que esta circunstancia, de no ser simultánea la concesión del préstamo y la constitución de la garantía, pueda ser determinante de la no aplicación de la exención que establece el artículo 65.1.66 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de Crédito, de cuya condición participa el Banco de Crédito Industrial, tanto por el principio general de derecho, según el cual «donde la Ley no distingue, no cabe distinguir», como porque el artículo 58 del Texto Refundido establece que la constitución del derecho de hipoteca en garantía de un préstamo tributará exclusivamente por el concepto de préstamo, lo cual hace extensiva la exención al acto accesorio de garantía, siguiendo así lo claramente establecido en favor del acto principal de préstamo, criterio que viene a proclamar el acierto con que se viene pronunciando, respecto del particular, la Audiencia Territorial de Madrid, ya reconocido en la Sentencia de esta Sala de 3 de julio de 1976.»

**OBRA NUEVA Y DIVISION HORIZONTAL.—TITULARIDAD PROINDIVISO DEL SOLAR. ADJUDICACION ENTRE LOS COMUNEROS DE LOS PISOS Y LOCALES DEL EDIFICIO. PROCEDENCIA DE GIRAR LIQUIDACION POR ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS Y TAMBIEN POR TRANSMISIONES, CONCEPTO DISOLUCION DE SOCIEDADES (SENTENCIA DE 4 DE ABRIL DE 1977).**

*Hechos.*—El documento base de las liquidaciones impugnadas consiste en escritura pública mediante la cual dos Empresas—propietarias proindiviso en proporción de un 69,70 y un 30,30 por 100, respectivamente, de un solar—declaran la obra nueva construida a expensas de sus aportaciones respectivas en la misma proporción expresada, y al propio tiempo proceden a dividir el inmueble en régimen de propiedad horizontal, dando lugar a fincas independientes cuya inscripción solicitan del señor Registrador de la Propiedad, adjudicándose a una de las Entidades dos plantas de sótano y un local en planta comercial y a la otra un garaje que ocupa parte de la segunda planta de sótano, cuatro oficinas y cuarenta y una viviendas con sus correspondientes coeficientes de copropiedad.

Practicadas por la Abogacía del Estado competente pluralidad de liquidaciones, o sea, una por obra nueva y otra por división horizontal (ambas por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados) y una tercera por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, concepto «disolución de Sociedad», se promovió reclamación económico-administrativa que motivó resolución desestimatoria del Tribunal Provincial, impugnada en alzada ante el

Económico-Administrativo Central, alegando una de las Sociedades a cuyo nombre se extendieron las liquidaciones la existencia de un solo acto jurídico y, por tanto, una supuesta doble imposición. El Tribunal Central mantuvo el fallo del Provincial, confirmatorio de la liquidación por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y lo revocó en cuanto a las practicadas por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el sentido de anular dichas liquidaciones, que deberían ser sustituidas por otra, por el mismo número de la tarifa y tipo de tributación, pero exclusivamente había de girarse sobre la base de 45.566.500 pesetas, cantidad a que ascendía el valor comprobado de la obra nueva declarada.

El mismo criterio adoptó la Sala Primera de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Madrid en el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Interpuesto contra la anterior resolución el correspondiente recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don César Contreras Dueñas, se desestima en base a la siguiente

*Doctrina.*—«Considerando que del estudio de la escritura pública que motivó las liquidaciones impugnadas se deduce la existencia de dos actos jurídicos claramente diferenciados: de una parte la declaración de obra nueva, acto que por no estar sujeto al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, y por representar su objeto “cantidad o cosa valuable susceptible de ser determinada”, está incluido en el número 38 de la tarifa de Actos Jurídicos Documentados sobre la base del valor de la obra nueva, de acuerdo con la Sentencia de esta Sala de 20 de octubre de 1975, el otro acto es el de “división material de bienes poseídos proindiviso”, liquidable como disolución de Sociedad al tipo del 1,70 por 100, número 8 de la tarifa, como comprendido en el artículo 57.2 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967.»

«Considerando que todos los esfuerzos dialécticos que la demanda realiza tratando de demostrar que no ha existido disolución de la comunidad de bienes por haberse limitado al solar la copropiedad entre «Cantabria» y «Simago, S. A.», mas no sobre el edificio, respecto del cual “ambas Sociedades devienen—por accesión—propietarias de la edificación y lógicamente en la misma proporción en que eran propietarias del solar”, se estreñan frente a la calificación jurídica—bajo las normas del Derecho civil—de los actos realmente contenidos en la escritura pública, ya que no cabe duda de que la simple declaración de obra nueva convierte en edificio—conjunto de suelo y vuelo—aquella finca urbana que antes era solar, y a la nueva finca se extiende la copropiedad que sobre el solar existía, sin que tan claros conceptos resulten alterados por la posterior adjudicación realizada entre los comuneros de los pisos o locales del nuevo edificio, con sus elementos comunes anejos. Mas si a tal conclusión se llega a través de las normas del Derecho común, cualquier duda que pudiera existir se desvanece al llevar a cabo la calificación ante el Derecho fiscal, ya que la Ley de 30 de junio de 1969 modificó la redacción del artículo 57.2 del Texto Refundido en los siguientes términos: “A los efectos de este artículo, se considerará como división material de bienes poseídos proindiviso la adjudicación realizada entre los comuneros de los pisos o locales de un edificio o parte de ellos, susceptibles de aprovechamiento independiente, con sus elementos comunes ajenos.»

«Considerando que si el impuesto se exige “con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible”, según el artículo 25 de la Ley General Tributaria, no se puede tomar en consideración la fórmula utilizada en la escritura que ha dado lugar a este pleito, y que consiste en añadir, a seguido de la descripción de cada piso, oficina o vivienda, esta cláusula: “Ha sido construido directamente por la Empresa constructora

'Cantabria', unas veces, o 'Simago', en otras." Para ello sería preciso desconocer la unidad física del edificio, que impide discriminar la participación que cada copropietario haya podido tener en la fabricación de los inevitables elementos comunes: cimentaciones, pasos, muros, fosos, patios, pozos, escaleras, porterías, ascensores, corredores, cubiertas, canalizaciones y servidumbres, sin los cuales no se concibe la posibilidad física de unos locales que no son flotantes, sino que gravitan y están necesariamente protegidos por los elementos comunes de referencia.»

«Considerando que la tesis expuesta coincide con la que fue desarrollada en las Sentencias de esta Sala de 5 de marzo de 1973 y 18 de diciembre de 1974, por lo cual es obligado apreciar que la sentencia apelada es ajustada a derecho y merece ser confirmada, sin apreciar motivos que aconsejen pronunciamiento en cuanto a las costas.»

C. M. A.