

III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

SECCION QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

POR FERNANDO MUÑOZ CARIÑANOS

5. *PROPIEDAD HORIZONTAL: El artículo 57, 2, del texto refundido grava cualquier división de casas por pisos sin atender al momento de nacimiento de la propiedad horizontal* (RESOLUCIÓN DE 2 DE MARZO DE 1972).

A) *Hechos*.—Se planteó la procedencia o improcedencia de liquidar el Impuesto de Transmisiones a la vista de una escritura pública en la que la Sociedad recurrente y otra, copropietarias de un solar, que les pertenecía en la proporción de un 70 y un 30 por 100, respectivamente, declararon la edificación que habían construido sobre dicho solar y la constitución del referido edificio en régimen de propiedad horizontal, distribuyéndose los distintos pisos y locales en proporción a sus expresadas participaciones, habiendo sido calificado dicho acto por la Oficina Gestora como una división material de cosa común liquidable por el concepto de «Sociedades», en virtud de lo prevenido por el artículo 57 del texto refundido del Impuesto, tal como quedó redactado por Ley de 30 de junio de 1969.

Los argumentos de la recurrente eran los siguientes:

1.º Que cuando compró al otro copropietario el 70 por 100 indiviso del solar, reservándose la entidad vendedora el 30 por 100 restante, fue condición expresa del contrato de compraventa que ambas Sociedades copropietarias habían de destinarlo a la construcción de un edificio que se constituiría en régimen de propiedad horizontal, a cuyo efecto cada una de ellas costearía exclusivamente la ejecución de los locales o pisos que, en su día, habrían de serles adjudicados y pagarían, en proporción a sus respectivas participaciones, el costo de los elementos comunes.

2.º Que dado ese pacto, el edificio nació *ab initio* en régimen de propiedad horizontal; que no fue creado por la escritura pública liquidada, sino que ésta se limitó a declarar lo que ya existía.

3.º Que, en consecuencia, el edificio nunca perteneció a las Sociedades interesadas en copropiedad o comunidad ordinaria, pues en esta última forma sólo fueron dueños del solar en que el edificio fue construido.

El Tribunal Central desestima las alegaciones expuestas en base a la doctrina siguiente:

B) *Doctrina*.—Que ha de partirse del hecho indudable de que la recurrente y la otra Compañía mercantil eran copropietarias de un solar en la proporción antes indicada y, en su consecuencia, con arreglo a la terminología del artículo 392 de nuestro Código Civil, existía entre ellas una comunidad de bienes, caracterizada por la simultaneidad del dominio de varias personas sobre un mismo objeto.

Que lo edificado sobre el referido solar, antes del otorgamiento de la escritura pública de cuya liquidación se trata, pertenecía, evidentemente, a los dueños del suelo en la misma forma y proporción que éste, puesto que, en primer lugar, ello resulta de los principios de la accesión recogidos en el artículo 359 del mismo Código, y, en segundo término, porque no cabe pensar que sin la previa existencia de un acto o negocio jurídico susceptible de originar tales efectos pudiera darse una situación jurídica tan anómala como la de que sobre un suelo común existiera una construcción perteneciente a sus mismos dueños en una modalidad jurídica o régimen de propiedad diferente.

Que no cabe tampoco sostener que el edificio nació *ab initio* en régimen de propiedad horizontal aun antes de otorgarse la escritura pública correspondiente, porque la existencia de ese régimen singular requiere inexcusablemente el previo otorgamiento del título constitutivo del mismo, que es el que lo constituye y regula (1).

De ahí que dicho título jurídico operó una verdadera división material entre los copropietarios, consolidando en locales y pisos concretos el derecho abstracto e indeterminado que anteriormente tenían sobre la totalidad, por todas cuyas razones el Tribunal Supremo tiene proclamado, en sentencia de 9 de julio de 1951, que la constitución de un edificio en régimen de propiedad horizontal y la adjudicación de sus pisos entre sus copropietarios es un medio de salir de la indivisión, y que esa división por pisos es de efecto traslativo.

Que carece de sentido afirmar que la construcción del edificio se hizo ya en régimen de propiedad horizontal, porque esa figura jurídica no es un procedimiento o sistema regulador de la construcción de edificaciones entre varios interesados, sino un régimen del goce de la propiedad de tales edificaciones, con especiales derechos y obligaciones atinentes a las facultades dominicales ejercitables sobre ellas.

6. **ESTACIONES PARA VENTAS DE CARBURANTES:** *Son concesiones administrativas y para determinar el tipo de gravamen aplicable, en caso de transmisión, es preciso distinguir lo que propiamente constituye la concesión administrativa de los terrenos e instalaciones (RESOLUCIÓN DE 9 DE MARZO DE 1972).*

A) *Hechos*.—El objeto de la escritura pública que motivó la liquidación reclamada lo constituía la transmisión a título oneroso de una Estación de Servicio dedicada a la venta y distribución de carburantes monopolizados juntamente con los terrenos e instalaciones que formaban parte de la misma. La cuestión planteada era si las autorizaciones administrativas para el funcionamiento de tales instalaciones constituyen o no

(1) Véase artículo 5.º de la Ley de 21 de julio de 1960.

verdaderas concesiones administrativas y, en caso afirmativo, su contenido y alcance con relación a los terrenos e instalaciones incorporadas a las mismas, así como el tipo de gravamen aplicable en caso de transmisión a título oneroso de tales concesiones juntamente con los terrenos e instalaciones.

B) *Doctrina*.—Que el artículo 32 de la Ley de 17 de julio de 1947 atribuye a CAMPSA la explotación, como administradora, del Monopolio de Petróleos, figurando entre las funciones que como tal le corresponden la de promover dentro del territorio nacional la venta de los productos objeto del mismo. Y el artículo 1.º del Reglamento para el suministro y venta de carburantes y combustibles líquidos, aprobado por Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de marzo de 1970, determina que el suministro y venta de los mismos corresponde en todo caso a CAMPSA, que podrá realizarlo bien directamente o a través de los concesionarios que ostenten tal cualidad, especificándose en otros preceptos los requisitos que deben reunir estos concesionarios.

Que según las anteriores disposiciones, la instalación por particulares de una estación de servicio para la venta de productos monopolizados requiere en todo caso el otorgamiento formal de una concesión de la Administración, llevada a cabo por intermedio de la Compañía arrendataria y con sujeción a unas condiciones previas que han de ser aceptadas por el titular de la concesión, entre las que figuran la aportación de los terrenos sobre los que haya de establecerse y la reversión de los mismos al Estado al transcurrir el plazo de duración de la concesión.

Que así centrada la naturaleza de tales adjudicaciones como verdaderas concesiones administrativas, los artículos 50, 66 y 68 a 71 del Reglamento citado claramente diferencian los conceptos de concesión, terrenos e instalaciones, elementos todos a los que únicamente se concede carácter unitario a efectos de posible transmisión de las concesiones, pero sin que en forma alguna implique tal vinculación unitaria la inclusión como elementos integrantes de la concesión de los mencionados terrenos.

Que admitida, en consecuencia, tal separación, es evidente, por lo que respecta al tipo de gravamen aplicable, que el mismo debería ser el correspondiente a las concesiones administrativas, y el de transmisión de bienes inmuebles, por lo que respecta a los terrenos e instalaciones (2).

7. *SUSCRIPCION Y DESEMBOLSO DE ACCIONES: El plazo de presentación en la Oficina Liquidadora del documento que lo formaliza ha de computarse a partir del día en que termine el conferido por la Sociedad para la suscripción o desembolso de las acciones de que se trate (RESOLUCIÓN DE 16 DE MARZO DE 1972).*

A) *Hechos*.—El problema a dilucidar en la presente Resolución era si, a tenor de las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, un documento en que se formalizó el desembolso parcial de acciones de la Sociedad recurrente fue presentado fuera de plazo y, en consecuencia, debió girarse a ésta la multa e interés de demora correspondiente.

La cuestión había de ser resuelta a la vista de los siguientes antecedentes fundamentales: 1.º) La Junta General de accionistas, en sesión de 19 de junio de 1969, acordó el aumento del capital social mediante la

(2) En el caso concreto contemplado por esta Resolución no se aplicó la doctrina expuesta por no haber especificado los interesados en la escritura la parte correspondiente a cada concepto, girándose la liquidación sobre el valor de ambos elementos y por el tipo más elevado.

emisión de nuevas acciones, que fueron suscritas en su totalidad y desembolsadas en el 50 por 100 de su valor, señalando la Junta que el 50 por 100 restante habría de ser desembolsado antes del 15 de septiembre de 1969. 2.º) Alegaba la Sociedad recurrente que ese plazo para efectuar el segundo desembolso fue luego prorrogado por acuerdo de la Junta General de accionistas de 5 de septiembre de 1969, si bien el Tribunal Provincial no admitió la realidad ni la eficacia de dicha reunión, que estimó fue simulada *a posteriori* para eludir la multa impuesta. 3.º) En todo caso, resultó acreditado que el desembolso efectivo del segundo 50 por 100 se verificó el día 22 de enero de 1970. 4.º) La escritura pública que formalizó el referido desembolso se otorgó el día 31 de enero de 1970 y se presentó ante la Oficina Liquidadora del Impuesto el 18 de febrero siguiente.

B) *Doctrina*.—Que el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales declara sujetos a gravamen la constitución de sociedades y los aumentos del capital social (art. 54, 3.º), debiendo servir de base imponible en ambos actos el valor de los bienes y derechos aportados por los socios (art. 70, 13).

Que los referidos preceptos han sido constantemente interpretados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina de este Tribunal Central, en el sentido de que en los casos generales de constitución de sociedades anónimas y aumentos de su capital social, lo que se grava es la aportación o desembolso y, consiguientemente, en tanto que una u otro no se realizan, no se hace exigible el tributo (3).

Que, de conformidad con el criterio expresado, este Tribunal Central tiene declarado (4) que la escritura en que no consta más que el acuerdo social de aumento del capital y los anuncios para la suscripción de las nuevas acciones, sin que se conozca a través de ella si la suscripción llegó efectivamente a realizarse, no debe ser objeto de liquidación.

Que un problema distinto, aunque relacionado con el que antecede, es el de la determinación de la fecha en que la aportación o desembolso efectivo gravado por el Impuesto deba entenderse realizado a efectos de computar el plazo de presentación del documento ante la Oficina Liquidadora, habiéndose proclamado reiteradamente que ese plazo de presentación se ha de computar a partir del día en que termine el conferido por la Sociedad para la suscripción o el desembolso de las acciones de que se trate (5), doctrina que se basa en que la liberación o desembolso de todas las acciones que componen la serie o grupo a que el citado acuerdo afecte es un solo acto continuado y debe ser considerado como tal a efectos tributarios.

Que en el caso concreto que se contempla está acreditado que la aportación efectiva tuvo lugar el día 22 de enero de 1970, y que la formalización documental de la misma y su declaración o presentación ante la Oficina Liquidadora tuvo lugar dentro del plazo de treinta días que señala el artículo 107 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales en armonía con el artículo 115, 1, del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

(3) Véanse sentencias de 23 de abril de 1915, 22 de febrero y 29 de septiembre de 1928, y Resoluciones de 16 de noviembre de 1943, 5 de junio de 1945 y 15 de mayo de 1958, entre otras.

(4) Resolución de 23 de noviembre de 1954.

(5) Véanse Resoluciones del Tribunal Central de 14 de noviembre de 1954, 5 de junio de 1945, 10 de mayo de 1950, 20 de septiembre de 1955, entre otras.

8. *ANOTACION DE SOLICITUD DE SUSPENSION DE PAGOS: No puede estimarse incluida entre las de oficio y, por tanto, está sujeta al Impuesto por el valor del interés que se garantice, si no excede del que tengan los bienes sobre los que se practica* (RESOLUCIÓN DE 23 DE MARZO DE 1972).

A) *Hechos*.—Las cuestiones planteadas eran dos esencialmente: a) La sujeción o no al pago del Impuesto de Transmisiones (Actos Jurídicos Documentados) de un mandamiento de anotación preventiva en el Registro, relativo a la solicitud de declaración de suspensión de pagos formulada por el titular dominical de las fincas objeto de anotación. b) En caso de ser resuelta la primera cuestión de modo afirmativo, la determinación de la base a aplicar.

El Tribunal Central aborda ambas del modo siguiente:

B) *Doctrina*.—Que el texto refundido del Impuesto, al regular el tratamiento fiscal de las anotaciones preventivas a practicar en los Registros de la Propiedad, ha extendido el hecho imponible a toda clase de anotaciones que, con independencia de la Oficina en que se practiquen, tengan como principal finalidad prevenir una especial situación jurídica.

Que tal principio de generalidad tiene como única limitación la exención contenida en el apartado 12 del número 2 del artículo 101 del texto legal, según el cual gozarán de exención del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados «las anotaciones preventivas cuando no tengan por objeto un derecho o interés valuable susceptible de ser determinado y las que se practiquen de oficio en virtud de precepto legal expreso que así lo ordene»; supuesto, el primero, de carencia de valoración no aplicable al caso debatido en la reclamación, no sucediendo lo propio con la forma de practicarse la anotación.

Que en orden a este extremo, si bien, en principio, tal clase de anotación, al ordenarse su práctica de oficio por el Juzgado llamado a resolver el expediente de la suspensión de pagos en cumplimiento de un precepto legal expreso (6), pudiera estimarse comprendida entre las que declara exentas el artículo 101 del texto refundido, es lo cierto que la razón causal de la anotación deriva, en definitiva, de la voluntad del suspenso, al solicitar la declaración de tal estado de suspensión y, por ello, no puede ser estimada como de oficio.

Que admitida la sujeción al pago del Impuesto resta por examinar el extremo referente a la determinación de la base liquidable, que, conforme a los términos del artículo 105 del texto refundido, debe fijarse por el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya, que en los supuestos de declaración del estado de suspensión de pagos debe constreñirse al importe de las obligaciones figuradas en el pasivo del balance, sin que tal base pueda exceder en ningún caso del valor real o comprobado de los bienes sobre los que tal anotación se practica (7).

9. *PRESTAMO HIPOTECARIO CONCERTADO ENTRE COOPERATIVAS: Debe tributar exclusivamente por el concepto de «préstamo», siendo la persona obligada al pago la Cooperativa prestataria. No procede aplicar la exención prevista en el artículo 65, 1, número 5, del texto refundido* (RESOLUCIÓN DE 23 DE MARZO DE 1972).

A) *Hechos*.—El supuesto se refiere a un préstamo con garantía hipotecaria concertado entre una Cooperativa de Crédito-Caja Rural y una

(6) Artículo 4.º de la Ley de 26 de julio de 1922.

(7) Véase artículo 60 del Reglamento del Impuesto y, entre otras, las Resoluciones de 17 de abril de 1956 y 17 de noviembre de 1959.

Cooperativa del Campo, ambas inscritas en el Registro Oficial del Ministerio de Trabajo, que motivó una liquidación por el número 12 de la tarifa al 1,90 por 100. Las cuestiones que las Cooperativas recurrentes plantearon fueron, en esencia, las siguientes: 1.ª) Quién sea la persona obligada al pago del Impuesto que recae sobre los préstamos hipotecarios. 2.ª) Si el préstamo a que la liquidación se refería debió o no gozar de exención, por razón de la persona legalmente obligada al pago del Impuesto. Veamos la doctrina del Central:

B) *Doctrina.*—Que el acto jurídico a calificar es un préstamo garantizado con hipoteca y, por tanto, debe tributar exclusivamente por el concepto de préstamo, o sea, por el número 12 de la tarifa, como acertadamente estimó la Oficina Liquidadora, siendo igualmente evidente que la persona obligada al pago del Impuesto ha de ser la Cooperativa prestataria, porque así lo dispone, sin lugar a dudas, el artículo 67, apartado f), del texto refundido.

Que precisado el gravamen y el sujeto legalmente obligado al pago del mismo debe estudiarse si, en el caso concreto en que el prestatario lo sea una Cooperativa protegida, es o no procedente hacer aplicación de la exención establecida en el apartado quinto del artículo 65, 1, del texto refundido, a cuyo tenor están exentos los actos y contratos mediante los cuales las Cooperativas protegidas... lleven a cabo adquisiciones de bienes inmuebles o derechos para sí o para sus asociados, siempre que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el Impuesto; exención que literalmente reproduce el apartado b) del artículo 11 del Estatuto fiscal de las Cooperativas de 9 de mayo de 1969, publicado en cumplimiento de lo ordenado en el párrafo 6 del artículo 230 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964.

Que la redacción de esa exención presenta una relevante diferencia con la que venía establecida, hasta el momento de la publicación de la citada Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en la legislación reguladora del Impuesto de Derechos Reales, puesto que la Ley y el Reglamento de este último tributo declaraban exentos los actos y contratos mediante los cuales las cooperativas protegidas llevasen a cabo adquisiciones de bienes muebles, inmuebles o derechos, mientras que a partir de la Ley de 11 de junio de 1964 se silencian las adquisiciones de bienes muebles.

Que mediante el préstamo hipotecario a que el expediente se refiere, la Cooperativa del Campo Nueva Alcohola—que es la obligada al pago del tributo—llevó a cabo la adquisición de la propiedad de la suma de dinero en el mismo estipulada, o sea, que adquirió un bien mueble, no pudiendo compartirse el razonamiento que hacen los recurrentes de que lo que la citada Cooperativa adquirió fue simplemente el derecho a percibir la expresada suma, porque—aparte otras obvias consideraciones—el contrato de préstamo es de naturaleza real y su perfección se opera por la entrega y consiguiente transmisión del dominio de la cantidad prestada (1).

Que tratándose de un contrato mediante el cual la Cooperativa prestataria, o sea, la persona sobre la que recae la obligación de satisfacer el Impuesto, adquiere única y exclusivamente la propiedad de un bien mueble, no puede venir amparado por la norma que regula la exención, la cual no puede ser aplicada con criterios extensivos o analógicos a supuestos distintos de los que estrictamente comprende, no siendo necesario examinar si mediante el contrato gravado adquiere o no la entidad

(1) Véanse, entre otras, sentencias de 10 de junio de 1927, 12 de febrero y 2 de julio de 1946, y artículo 1.753 del Código Civil.

prestamista bienes inmuebles o derechos que tengan esa misma concepción, porque la norma legal que consagra la exención atiende exclusivamente a las adquisiciones que lleve a cabo la persona sobre quien recaiga la obligación de satisfacer el tributo.

En lo que respecta al gravamen de los préstamos hipotecarios, la legislación reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ha introducido una radical innovación o cambio de punto de vista, en relación con la del antiguo Impuesto de Derechos reales, puesto que: 1.º En el tributo últimamente mencionado, el apartado IX del artículo 2.º de la Ley de 21 de marzo de 1958 y el artículo 27-2 del Reglamento de 15 de enero de 1959 seguían el criterio de que los préstamos garantizados con hipoteca satisfacerían el Impuesto únicamente por el concepto de hipoteca, y de ahí que el número 54 de la Tarifa, comprensivo del concepto «préstamos», excluía expresamente los hipotecarios (como también los pignoratícios), aplicándose sólo a los préstamos personales, mientras que el número 40, que contenía el concepto «hipotecas», se aplicaba a todos los derechos reales de esa naturaleza, ya se constituyeran en garantía de préstamos o de cualquiera otra obligación; siendo derivación de tal criterio, que en los préstamos hipotecarios—en que, como es visto, se gravaba el derecho real accesorio de hipoteca y no el contrato principal de préstamo—el obligado al pago era el prestamista o acreedor hipotecario (art. 59-1-5.º). 2.º La vigente legislación de Transmisiones Patrimoniales adopta abiertamente el criterio opuesto al disponer el artículo 58 del Texto refundido que la constitución del derecho de hipoteca en garantía de un préstamo tributará exclusivamente por el concepto de préstamo, es decir, que lo que se grava es el contrato principal y no la garantía real accesorio del mismo; y, como consecuencia de ello, existe—dentro del concepto «préstamos»—el número 12 de la Tarifa que comprende los préstamos garantizados con hipoteca, quedando el número 5 para gravar la constitución del derecho real de hipoteca en garantía de todas las demás obligaciones, siendo de notar—por último—que el artículo 67-f) del propio Texto refundido dispone expresamente que en la constitución de préstamos de cualquier naturaleza (personales, pignoratícios e hipotecarios) el obligado al pago es el prestatario, lo mismo que si se tratara de la constitución de una hipoteca en garantía de una obligación distinta del préstamo, el obligado al pago lo será el acreedor hipotecario, por aplicación de la regla c) del mismo artículo.

F. M. C.