

2. JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

DOCUMENTOS PRIVADOS. PRESCRIPCION. LA ENTREGA DE FOTOCOPIA DE UN DOCUMENTO PRIVADO A UN INSPECTOR DE HACIENDA, QUE ES FUNCIONARIO PUBLICO, ES SUFICIENTE PARA QUE COMIENCE A CORRER EL PLAZO DE PRESCRIPCION DEL IMPUESTO, AUNQUE DICHO FUNCIONARIO NO HUBIESE PUESTO ESTE HECHO EN CONOCIMIENTO DE LA HACIENDA PUBLICA (SENTENCIA DE 22 DE OCTUBRE DE 1987).

Hechos.—Mediante documento privado en el que consta la fecha de 1 de agosto de 1975, cierta entidad bancaria compra a una sociedad anónima determinado inmueble en precio de 70.000.000 de pesetas. Dicho documento no fue presentado a liquidación del Impuesto, si bien en el año 1977 un Inspector de Hacienda se persona en el citado Banco, a efectos de inspección del Impuesto de Sociedades, entregándosele al Inspector una fotocopia de dicho documento de compra, sin iniciarse expediente o actuación alguna.

En el año 1983, el documento privado se eleva a escritura pública, practicándose sobre este documento liquidación por Impuesto de Transmisiones, con sanción e intereses.

Contra dicha liquidación se interpone recurso, declarando prescrito el Impuesto la Sala de la Audiencia Territorial de Pamplona.

La Comunidad Foral de Navarra recurre dicha sentencia, siendo desestimado el recurso por el Tribunal Supremo, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero: La Corporación apelante combate la sentencia dictada por la Sala Territorial, por entender que: *a)* para que pueda entenderse que la fecha de un documento privado produce efectos frente a la Administración —en este caso, a efectos de la prescripción del derecho a liquidar— es necesario que ese documento le haya sido entregado a un funcionario público, por razón de su oficio; *b)* que el Inspector a quien se facilitó en este caso el documento no actuaba como Inspector del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sino del Impuesto de Sociedades, y el documento no le fue «entregado», sino facilitado; *c)* que no se entregó el documento original, sino una fotocopia de éste, y la Ley habla de la entrega del propio documento.

Segundo: El primero de los motivos del recurso de apelación es fácilmente rebatible. Ya el apelado invoca el artículo 311 del Reglamento del Impuesto del año 1975, según el cual los funcionarios y autoridades de toda

clase que en el ejercicio de sus funciones tuviesen conocimiento de actos o contratos sujetos al Impuesto que no lo hubieran satisfecho íntegramente..., vendrán obligados a ponerlo en conocimiento de la Oficina del Distrito a que corresponda o a la Delegación de Hacienda de... Pues bien, en el presente caso, la fotocopia del documento privado fue entregada a un funcionario público —ya que era Inspector de Hacienda en el año 1977, cuando le fue entregada dicha fotocopia— actuara o no inspeccionando el Impuesto al que tal documento estaba sujeto, ya que, como el propio Inspector informó por escrito, cuando le fue facilitada la fotocopia, se hallaba en el Banco de Navarra comprobando hechos relacionados con actividades o negocios entre dicho Banco y la Empresa Goli, que estaba inspeccionando, y no se olvide que el documento privado cuya fotocopia fue facilitada era una compraventa de inmueble celebrada entre el Banco de Navarra y la mencionada Empresa Goli. Por tanto, el Inspector, cuya cualidad de funcionario no se puede ignorar, tuvo conocimiento de un acto sujeto al Impuesto y estaba obligado a ponerlo en conocimiento de la Dirección de Hacienda. Si no lo hizo es una circunstancia a la que es ajeno el Banco de Navarra, que no puede verse perjudicado por la inactividad del funcionario a quien le fue facilitada la fotocopia del documento. Por otra parte, es inoperante que un Inspector de Hacienda sólo esté obligado a actuar respecto a aquellos Impuestos a cuya gestión ha sido adscrito: su carácter de funcionario le obliga a dar conocimiento al órgano competente de todos los actos o contratos sujetos al Impuesto, no sólo de aquel que inspecciona, sino de todos los demás.

Tercero: Tampoco es admisible el argumento de que la entrega del documento ha de ser del propio documento privado y no de una fotocopia de éste. Si se admite que sobre una fotocopia pueda practicarse una liquidación, si ésta contiene un acto o contrato sujeto, hay que concluir que en el presente caso, la entrega de la fotocopia producía los mismos efectos que la del documento original, y ello por los siguientes motivos: *a)* la fotocopia fue entregada por una de las partes contratantes; *b)* ninguna de las partes contratantes, ni la propia Administración, han tachado de falsedad dicha fotocopia; *c)* en el caso de admitirse la tesis de la Corporación apelante, quedarían sin poder liquidarse aquellos actos o contratos sujetos al Impuesto, plasmados en un documento privado, cuyo original se haya extraviado, lo que pugna con toda lógica.

Cuarto: Al ser éstos los únicos argumentos mediante los que se combaten los razonamientos de la sentencia apelada, ellos deben de ser rechazados y la sentencia, por tanto, confirmada, lo que produce como consecuencia la desestimación del recurso de apelación interpuesto por la Diputación Foral de Navarra.

RECURSOS. PLAZOS. LOS PLAZOS PARA RECURRIR LO SON DE CADUCIDAD, SIN QUE, POR TANTO, PUEDA PRODUCIRSE INTERRUPCION ALGUNA (SENTENCIA DE 2 DE JULIO DE 1987).

Hechos.—Practicadas ciertas liquidaciones por razón del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y notificadas éstas, una vez pasados los quince días establecidos para recurrir, se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal

Provincial, reclamación que es desestimada en las distintas instancias por considerarse extemporánea; criterio éste que mantiene también el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael Mendizábal Allende, en base a la siguiente:

Doctrina.—Primero: La liquidación tributaria practicada el 14 de noviembre de 1977, acto administrativo impugnado en principio, fue notificada el día 1 de marzo del año siguiente. Los plazos para recurrir lo son de caducidad, sin que, por tanto, pueda producirse interrupción alguna. El de quince días, dentro del cual cabe formular reclamación económico-administrativa, ante el Tribunal Provincial correspondiente, se rebasó con creces. En efecto, el único escrito con función impugnatoria se presentó más de ocho meses después, el 7 de noviembre, en el órgano adecuado para resolver tal recurso de alzada impropio, según calificación doctrinal. Las peticiones que a finales de marzo del mismo año (los días 27 y 31) dirigió el recurrente al Delegado de Hacienda y a la Abogacía del Estado tenían por finalidad explícita y exclusiva la obtención de los beneficios inherentes a la regularización voluntaria de la situación fiscal prevista en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma tributaria. Ahora bien, en cualquier caso, aquellas solicitudes también se produjeron a destiempo y, por tanto, resultan correctas las resoluciones de los Tribunales Provincial y Central, donde se declaró la inadmisibilidad de las reclamaciones en función de tal extemporaneidad. El artículo 94, párrafo 2.º, del Reglamento de procedimiento en esta vía es suficientemente expresivo, como igualmente el criterio coincidente de las Leyes de Procedimiento Administrativo y General Tributaria para el cómputo de plazo, cuyo día inicial es el siguiente al de la notificación en forma, excluyéndose los feriados (arts. 59 y 60 de la antes citada en primer lugar), sin que ofrezcan trascendencia alguna otras fechas relacionadas con el cumplimiento del acto administrativo (fin del período voluntario de recaudación, apertura de la vía de apremio y despacho de la ejecución, entre otras que se mencionan en la demanda y en sus alegaciones ante esta Sala).

Por todo ello, se desestima la apelación formulada por el recurrente.

LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS. NOTIFICACION. PARA QUE PUEDA PROSPERAR LA VIA DE APREMIO, LA NOTIFICACION DE LA LIQUIDACION HA DE HACERSE AL SUJETO PASIVO, NO BASTANDO LA HECHA AL PRESENTADOR DEL DOCUMENTO (SENTENCIA DE 24 DE OCTUBRE DE 1987).

Hechos.—Contra cierta providencia de apremio de liquidación girada por el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, el interesado interpone recursos que culminan con el de apelación ante el Tribunal Supremo, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Rafael Mendizábal Allende, sienta la siguiente:

Doctrina.—Primero: Tras el planteamiento oportuno resulta claro que el respaldo último de la vía ejecutiva se encuentra en la existencia y validez de la liquidación tributaria, así como su exteriorización o conocimiento formal por el sujeto pasivo, requisito de eficacia, según se explicaba en Sentencias de 10 de noviembre de 1986 y 17 de junio de 1987. Por ello, aunque no aparezca *nominatum* en el catálogo de motivos para impugnar la

providencia de apremio, con talante tasado, enumerados en el mismo artículo 95, apartado 4.º, está implícita como primera y principal, por ser la raíz legitimadora del ejercicio de esa potestad de autotutela. Ello nos obliga a analizar, con carácter previo, la validez y el alcance de la notificación practicada a la presentadora del documento donde se formalizó el negocio jurídico que constituye el hecho imponible.

Segundo: La Ley General Tributaria establece que las liquidaciones se notificarán a los sujetos pasivos (art. 24, 1), cuya determinación, por tanto, se constituye en presupuesto subjetivo para enjuiciar la eficacia de aquellas en función de la validez de los actos de comunicación. En el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales está obligado al pago, a título de contribuyente, el que adquiere los bienes o derechos, cualesquiera que fueran las estipulaciones de las partes en contrario [art. 67, a), TR, 1967, y 8, a), TR, 1980]. Este criterio concuerda, a su vez, con el contenido del artículo 36 de la antedicha Ley General del ramo, que declara inalterable la posición del sujeto pasivo por vía contractual.

Ahora bien, el artículo 106 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959, al que volveremos de nuevo más adelante, advertía que «el presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los interesados y todas las notificaciones en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados. Esta regla fue recogida tal cual en el artículo 128, 2, del Texto Refundido de 1967, desde donde ha pasado sin alteración alguna al artículo 59 del también Texto Refundido actualmente vigente (Real Decreto de 30 de diciembre de 1980), cuyo Reglamento lo transcribe íntegramente en su artículo 74 (Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre).

Es evidente que estas normas han venido configurando o, al menos, lo han pretendido y de hecho lo consiguieron en muchos casos, un mandato representativo para la entera vía de gestión tributaria, desde la iniciación a la conclusión, sin distinguir entre actos de trámite o resolutorios, como hace el artículo 24 de la Ley de Procedimiento Administrativo. El efecto jurídico inmediato de tal relación consiste en permitir la imputación al contribuyente «mandante) de la actuaciones de presentador (mandatario), según advierte el artículo 1.227 del Código Civil. Ahora bien, éste, a su vez, sólo admite como origen o fuente normal de las obligaciones la voluntad de los ciudadanos expresada contractualmente en el supuesto que nos ocupa, a la Ley entendida en su acepción estricta.

Tercero: En esta línea de reflexiones, conviene retroceder en el tiempo y recordar cómo la Ley de 11 de junio de 1964, para la reforma del sistema tributario, creó el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, heredero del que recaía sobre los «derechos reales» y, por una parte, permitió la subsistencia del Texto Refundido y el Reglamento propio del viejo tributo cuya extinción se producía al hacer el nuevo (Decretos de 21 de marzo de 1958 y 15 de enero de 1959), mientras no se publicara la regulación *ad hoc*. Por otra parte, y en lo que aquí nos ocupa, la Ley de Reforma no contenía norma alguna que otorgara a la figura del presentador la plena representación del contribuyente en el procedimiento de gestión. Tal mandato era desconocido también en el Texto Refundido de 1958, y su primera aparición se produce en la disposición reglamentaria dictada en su desarrollo, según

quedó dicho más arriba, cuya naturaleza y rango son notoriamente insuficientes para conseguir el efecto deseado, tan cómodo para las oficinas gestoras como peligroso para la seguridad jurídica del ciudadano.

Este planteamiento dio pie a que la Sala negara fuerza de obligar a la norma reglamentaria analizada y, no obstante, «refundida» en un cuerpo de superior rango, como se explicaba en la Sentencia de 29 de enero de 1986. Ahora bien, tal situación se ha mantenido hasta nuestros días con los mismos elementos simétricos en contradicción. Efectivamente, la Ley de 2 de junio de 1980, reguladora del Impuesto, continúa sin configurar la representación del sujeto pasivo por el presentador del documento, con el automatismo y el alcance ya conocidos. Y, sin embargo, el Texto Refundido vigente recoge tal legado y lo incluye en su artículo 59, párrafo 2.º, extrayéndolo literalmente del anterior, como también lo hace el Reglamento correspondiente (art. 74, 2), según hemos tenido ocasión de explicar más arriba, hasta cuya entrada en vigor subsistió por cierto el de 1959, eslabón primero de todo este encadenamiento normativo.

Aquí conviene hacer un alto en el camino y reflexionar acerca de la naturaleza y valor de la legislación delegada y en especial de su modalidad más frecuente, los textos refundidos. Estos proceden del Poder ejecutivo, y por ello se contienen formalmente en disposiciones de rango reglamentario elaboradas en cumplimiento de un encargo de las Cortes Generales al Gobierno (y sólo a él) para reunir en un cuerpo único normas dispersas sobre una misma materia. La Ley de Régimen Jurídico las contemplaba en su artículo 10, párrafo 4.º, como también la Ley General Tributaria (artículo 11), y la Constitución alude a ellos en el artículo 82, en cuyos párrafos 2.º y 5.º los describe y delimita. En definitiva, la delegación legislativa, configurada en la Ley 32/1980, ya mencionada (disposición final 3.ª), al igual que la precedente, mandaba tanto como autorizaba al Gobierno para que elaborase un Texto Refundido, sin encomendarle la tarea de regularizar, aclarar y armonizar las normas que habían de componerlo. Este ámbito estricto fue rebasado ya en su día por el Decreto 1018/1967, y lo ha sido ahora por el Real Decreto legislativo 3050/1980. En el aspecto que ahora nos ocupa, al incorporar el precepto reglamentario objeto de discordia, que conserva así su talante originario sin adquirir un rango normativo superior, según prevé el artículo 11 de la Ley General del ramo para los casos de extralimitación en el desarrollo de las delegaciones legislativas.

En consecuencia, la notificación hecha en la persona de la presentadora del documento ha de considerarse nula y sin ningún valor ni efecto, por contradecir al sistema configurado en el artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que, a su vez, reflejan las normas simétricas de la tantas veces invocada Ley General. Esta conclusión resulta más convincente aún si se recuerda un hecho plenamente acreditado: la presentadora actuó como mandataria del vendedor, sin que en ningún momento recibiera encargo del comprador (sujeto pasivo del Impuesto), a quien ni siquiera conocía, y el cual, a su vez, ignoraba la presentación del documento. En suma, el interesado fue colocado en una situación de indefensión contraria al haz de derechos y garantías consignados en el artículo 24 de la Constitución, y por ello, las providencias de apremio que están en el origen de este proceso carecen del soporte necesario, como ponen de manifiesto, además, los artículos 127 de aquella Ley y 95 del Reglamento General de Recaudación, respectivamente, donde la falta de notificación reglamentaria

de la liquidación se configura de modo explícito como fundamento de una eventual impugnación y subsiguiente declaración de nulidad del acto con el cual se abre el procedimiento ejecutivo.

C. M. A.