

Fiscal

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1965.

Antecedentes.—En escritura pública de 28 de septiembre de 1955, la Cooperativa «L. B.» adquirió por título de compra varias fincas rústicas, cuyo documento fué liquidado por la Oficina de Derechos Reales de J... como sujeta al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados, así llamado actualmente según la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* del día 13 siguiente.

La mencionada Cooperativa recurrió contra la liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo provincial, que desestimó el recurso, acuerdo que fué confirmado por el Tribunal Central en 10 de junio de 1958.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, éste, en sentencia de 5 de diciembre de 1959, declaró nulas las actuaciones practicadas por los dos Tribunales Económico-Administrativos y acordó que se remitieran las actuaciones practicadas al Ministerio de Hacienda, a los efectos prevenidos en el artículo 9.º del Decreto de 8 de mayo de 1960, y el Ministerio resolvió la exención a la Cooperativa, la cual, dándose por notificada de dicho acuerdo, interpuso contra el mismo recurso ante el Tribunal Central, pidiendo la revocación y la nulidad de las liquidaciones giradas por la Oficina gestora, pero dicho Tribunal acordó abstenerse de conocer de tal recurso, declarando la nulidad de lo actuado y previniendo a la entidad reclamante que usase de su derecho ante quien corresponda.

Contra el anterior acuerdo la Cooperativa interpuso el recurso contencioso-administrativo ahora reseñado, haciendo las correspondientes impugnaciones alegatorias—que la copia de la sentencia que tenemos a la vista no reseña—y suplicando la anulación de la resolución del Ministerio de Hacienda y en su lugar la declaración de la exención de la Cooperativa y la nulidad de las liquidaciones practicadas por la Oficina Liquidadora de J....

El Abogado del Estado se opuso a la demanda, suplicando sentencia con la declaración de estar ajustada a derecho la resolución del Tribunal Central, y en su caso la del Ministerio de Hacienda, con desestimación del recurso.

La Sala, con cita del artículo 36 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración y el 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y la cita de los artículos 59-80 al 82 y 131 de lo contencioso-administrativo, dijo, incumbe a esta jurisdicción, por su carácter eminentemente revisor de la actividad administrativa, examinar si en los expedientes se observaron las prescripciones rituarias, misión que ha de cumplir de oficio cuando se infrinja la legalidad del procedimiento, según reiterada jurisprudencia. por afectar al orden e interés público, puesto que, como dice la sentencia de 5 de noviembre de 1959, el Ordenamiento rituario se establece no sólo como garantía de los administrados, sino como cauce rígido para que por él discurra la actividad de la Administración objetivamente considerada; y esto sentado, apareciendo en autos la resolución del Ministerio de Hacienda denegando la exención del Impuesto a la Cooperativa accionante la resolución del Ministerio indicándole que contra su acuerdo podía interponer recurso ante el Tribunal Administrativo Central, con notoria violación del artículo 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de junio de 1958, al señalar una vía errónea, porque con arreglo al artículo 36 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957, el acuerdo ministerial agotó la vía administrativa, no siendo susceptible de otro recurso que el contencioso-administrativo, conforme al artículo 37 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incidiendo así en clara nulidad la diligencia indicada, originando una desviación de poder que ha de rectificarse, acordándose al efecto la nulidad de las actuaciones practicadas a partir de la notificación, que deberá

practicarse de nuevo en forma, siguiéndose después la tramitación que corresponda en derecho.

En definitiva, la Sala anula la notificación practicada por la Abogacía del Estado y manda practicarla en forma nuevamente, continuando el expediente con arreglo a derecho.

Comentarios.—Realmente son dos los puntos preeminentemente vulnerables que ofrece el problema que la sentencia desarrolla. El primero de ellos nace de las formas de la completísima Orden de 9 de abril de 1954, en la que se quiso recopilar todo lo relativo a la Cooperativa, tanto en su constitución como en su funcionamiento, llegando a disponer en su artículo 9.º lo siguiente: «Es de la exclusiva competencia del Ministerio de Hacienda la decisión en vía administrativa sobre las exenciones fiscales otorgadas a las Sociedades Cooperativas, y la resolución de las cuestiones e incidencias que se planteen en la materia»; así dice a lo largo de tres páginas y media del «Alcubilla», en las que puntualiza las clases de Cooperativas y sus circunstancias características para que sean reconocidas como tales, pero sin expresar la forma y procedimiento a seguir contra las decisiones que el Ministerio dicte en la materia. Bien está que sea el Ministro quien resuelva en su caso si la Cooperativa es o no acreedora, después de examinar la minuciosa serie de requisitos que la citada Orden exige a través del extenso Decreto, incluso oyendo a la Junta creada en la Orden de 27 de enero de 1948, pero no puede arrogarse la función de resolver inapelablemente y sin recurso alguno, que no establece, contra sus decisiones, consultando así todo el sistema jurisdiccional al que están sometidos todos los actos de la Administración, como los que surgen en las materias económico-administrativas, y de ahí que surjan desde el primer momento la extraña anomalía de que el acuerdo ministerial fuese recurrido primero ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, y en alzada, después, ante el Central del mismo orden, con olvido e infracción del Reglamento de lo económico-administrativo, de la de Régimen Jurídico de la Administración e incluso la de lo Contencioso-Administrativo, como hace resaltar la sentencia arriba anotada que venimos reseñando, y rectificando así el desbarajuste del proce-

dimiento, tan difícil de encauzar, como en el caso ocurre, cuando se sale de los cauces que le señala el legislador.

Así lo revela la reseñada sentencia, en la que se refleja el ajetreo de idas y venidas del expediente al Tribunal Económico-Administrativo Provincial; de éste al Central, y después, a la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, que acordó anular las decisiones de ambos Organismos, para quien conozca, sea el Ministerio, como prevé el artículo 9.º del mencionado Decreto de 9 de abril de 1954, del cual recurrió la Cooperativa, con anormal visión del problema, planteando la exención ante el Central, el cual declaró abstenerse de conocer, junto con la nulidad de lo actuado y previniendo a la recurrente de que use de su derecho ante quien proceda.

En definitiva, se ve cómo cuando el procedimiento se desencauza aparecen problemas, como la práctica procesal enseña, no ya de difícil solución, sino insolubles, y el Órgano jurisdiccional no tiene otro camino que el de declarar que hay que volver a empezar, anulando las actuaciones todas, incluso la notificación hecha inicialmente por la Abogacía del Estado, anulando asimismo la Orden Ministerial que denegó la exención pedida por la Cooperativa recurrente.

Resolución del Tribunal Administrativo Central de 26 de marzo de 1965.

En 25 de marzo de 1960, los representantes del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional y de la Sociedad Astilleros y Talleres del Noroeste de España, otorgaron escritura por la que el primero concedió a la segunda un préstamo, amortizable en veinte años, de 64.857.500 pesetas, con un interés del 4 por 100, del cual correspondía pagar el 2 por 100 a la prestataria y otro 2 por 100 al Estado, en garantía de cuyo capital, sus intereses de tres años en la parte imputable a la prestataria y de 6.485.750 pesetas, calculadas para costas y gastos, la entidad prestataria constituyó hipoteca a favor del Instituto sobre la explotación industrial de la deudora.

La escritura de hipoteca fué liquidada al 1,20 por 100 sobre la

base de 75 millones de pesetas; y recurrida la liquidación ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, alegando que la liquidación no estaba ajustada a derecho porque la Ley de 12 de mayo de 1955 concedía a las empresas navieras españolas un beneficio fiscal del 50 por 100 de los impuestos cuando afecten a los actos y contratos por razón de la construcción de buques, y que el Reglamento de 29 de enero de 1959 para la aplicación de aquella Ley, en lo referente a primas a la construcción naval y préstamo a los constructores navales, establece en su artículo 22 los requisitos para gozar de los beneficios de dicha Ley en el particular relativo a la modernización de sus astilleros y factorías.

Se alegó, además, que en la liquidación se había incurrido en error aritmético notorio, ya que aplicando el tipo del 1,20 por 100 a la base de 64.857.500 pesetas nunca puede obtenerse una cuota tributaria de 902.816,04 pesetas, como la fijada en la liquidación, por lo que se solicitaba la revocación de las liquidaciones y la devolución de las cantidades indebidamente pagadas.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso contra la liquidación, fundado en que el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento en las Reglamentaciones Económico-Administrativas del 26 de noviembre de 1959 dispone que únicamente están legitimados para reclamar «aquéllos cuyos intereses legítimos y personales directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión», condición que en el caso sólo concurría en el Instituto Nacional de Crédito a cuyo cargo se giraron las liquidaciones; sin que tampoco se hubiera producido el error denunciado, ya que la base de liquidación por el concepto de hipotecas está constituida por el importe de la obligación principal garantizada, más los intereses de tres años y la cantidad señalada para costas, y hechas las operaciones matemáticas oportunas la liquidación está ajustada a derecho.

En su consecuencia, la resolución del Tribunal estima que el recurrente carecía de acción para recurrir cuando se pacta que uno de los contratantes se obliga al pago de los impuestos que el acto origina cuando la otra parte era la obligada reglamentariamente, y también se niega la devolución de lo pagado con error material, que en el caso no existe.

Tal resolución fué recurrida ante el Tribunal Central por la

entidad «Astilleros y Talleres del Norte, S. A.», alegando que, desde el momento en que del importe de la cantidad a percibir de las liquidaciones, se le deduce la cantidad a percibir por el capital del préstamo, entiende que los actos administrativos de gestión afectan de modo directo a sus intereses legítimos.

El Tribunal Central comienza por afirmar su competencia, que independientemente de la cuestión de fondo se plantea en el recurso otra que por su índole procesal ha de ser decidida por carácter previo, relativa a que siendo una la persona obligada al pago del impuesto, puede, sin embargo, en el caso examinado, impugnar eficazmente el acto o actos administrativos de gestión tributaria, y dice el artículo 35 del vigente Reglamento de la Jurisdicción económico-administrativa; distingue con perfecta claridad en sus dos párrafos quiénes están legitimados para promover reclamaciones y quiénes no lo están, negando tal legitimación y negándola, entre otros supuestos, a los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato, cual sucede en el caso actual, en el que se pactó que la Sociedad prestataria se obligaba a pagar los actos derivados de cualquier impuesto, tasa o arbitrios que la base de los Astilleros, o los documentos y actos de formalización del préstamo o su cancelación, por lo que no ofrece duda que dicha Sociedad carece de acción para impugnar válidamente las liquidaciones en litigio practicadas a cargo del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, en su condición de contribuyente obligado al pago, y en cuanto al Impuesto de Derechos Reales o del artículo 7.º de la Ley del Impuesto.

En su consecuencia, no procede resolver el fondo de la cuestión planteada.

Respecto al argumento planteado acerca del error aritmético padecido al fijar la base liquidable, dice el Tribunal que conforme al artículo 156 de la Ley general tributaria tales errores son rectificables de oficio en cualquier momento, siempre que no hubiera transcurrido cinco años desde que dictó el acto objeto de la rectificación, es de observar que no existe equivocación en la operación aritmética, puesto que la base fijada no fué la de 64.857.500 pesetas, capital del préstamo, sino la de 75.254.700, integrada por el capital prestado, tres años de intereses y lo pactado para costas y gastos.

Comentarios.—El problema jurídico que plantea la reseñada resolución del Tribunal Central se reduce en realidad a uno solamente, cual es el de dilucidar si la entidad recurrente tiene o no acción, o sea legitimación activa.

El texto del artículo 35, en su apartado a), párrafo 2.º, quiso individualizar y determinar a los que tienen acción para recurrir, diciendo que la tienen «aquellos cuyos intereses legítimos personales y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión»; ¿pero es que el que pacta con otro y se compromete a pagar el impuesto que en principio correspondería al adquirente de la cosa o derecho transmitido no tiene un interés legítimo personal y directo como consecuencia del antedicho pacto? Entendemos que sí, pero no precisamente con apoyo en ese artículo 35, sino que su verdadero sentido nos lo da con claridad. El preámbulo de dicho Reglamento lo dice categóricamente en estos términos, «se ha estimado que debe de excluirse de la legitimación a los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato con persona legalmente contribuyente», con lo cual queda perfectamente clara la exclusión establecida en el artículo 35 de dicho Reglamento.

Legitimados para reclamar, «aquellos cuyos intereses legítimos y personales directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión, condición que en el caso estudiado no concurría más que en el Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, a cuyo cargo se giraron las liquidaciones, sin que tampoco se hubiera padecido el error aritmético denunciado, porque la base de liquidación por el concepto «hipotecas» está constituida por el importe de la obligación principal garantizada, más los intereses de tres años y la cantidad señalada para costas; y hechas las comprobaciones oportunas, la liquidación está ajustada a derecho, y no entró en el fondo del asunto por estimar que existía falta de acción o de legitimación activa por aplicación del artículo 35 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo ya citado, de 26 de noviembre de 1959.

Recurrida ante el Tribunal Central, éste la confirma y hay que decir que el problema jurídico nos parece que se reduce en realidad a uno solamente, cual es de dilucidar si la Entidad recurrente tenía o no acción, o sea legitimación activa para actuar,

por aplicación del artículo 35 del Reglamento de Procedimiento.

El texto de dicho artículo, en su apartado a), párrafo 2.º, quiso, al parecer, individualizar con precisión a los que tienen acción para recurrir, diciendo que no la tienen los ahora recurrentes. El texto dice así: «podrán promover reclamaciones económico-administrativas: a) aquellos cuyos intereses legítimos personales y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión»; y nosotros preguntamos, ¿pero es que el que pacta con otro que se compromete a pagar el impuesto que en principio correspondería al adquirente de la cosa o derecho transmitido no tiene un interés legítimo personal y directo en el acto de gestión como consecuencia del antedicho pacto? Entendemos que es sostenible esta tesis, pero ante el texto del preámbulo del Reglamento Económico-Administrativo debe excluirse de la legitimación a los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato con la persona realmente contribuyente, puesto que el preámbulo dice: «se ha estimado que debe excluirse de la legitimación que se establece para los particulares a los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato con la persona legalmente contribuyente».

El conflicto procesal que acabamos de exponer, desarrollado en la Resolución precedente del Tribunal Central, ha sido reiteradamente tratado por el Tribunal Supremo a partir de la Sentencia de 4 de octubre de 1944, a la que siguieron otras, como las de 27 de febrero y 2 de marzo de 1954, 23 de abril de 1955 y 22 de mayo de 1956, hasta que el citado Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo resolvió la cuestión definitivamente, diciendo en su artículo 35 que sólo tienen legitimación activa para recurrir aquellos cuyos intereses legítimos personales y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión, cuyo precepto está más perfilado en el preámbulo del mismo Reglamento cuando dice que «debe excluirse de la legitimación a los particulares que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato con la persona legalmente contribuyente».

JOSÉ M.ª RODRÍGUEZ-VILLAMIL