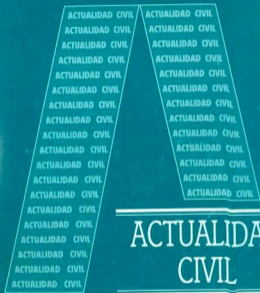




LA LEY-ACTUALIDAD



- Algunas consideraciones sobre la falta de timbre en los títulos ejecutivos cambiarios
- Subasta notarial: si el primer adjudicatario no se atiene a las condiciones impuestas a la adjudicación que obtuvo, el adjudicatario subsidiario pasa a definitivo (STS 14-X-1996)

Aparentemente, la interpretación de la anterior norma no resulta en modo alguno problemática. A una infracción fiscal perfectamente típica (extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior), sin perjuicio de las consecuencias de orden administrativo que correspondan, se le atribuye una sanción igualmente tipificada (privación de eficacia ejecutiva).

Sin embargo, en realidad su interpretación no está exenta de dudas. Se mantienen todavía, como vamos a ver en estas páginas, importantes divergencias doctrinales y jurisprudenciales sobre no pocos aspectos de la regulación del impuesto íntimamente relacionados con dicha disposición. Todas ellas con importantes implicaciones en relación a aspectos procesales. Así ocurre, por ejemplo, con el momento del devengo, a efectos de conocer si la obligación fiscal ha de cumplirse previa la presentación de la demanda ejecutiva o, por contra, es factible su posterior subsanación. También con el sujeto pasivo, porque ello condicionará al tenedor poder reclamar el importe del impuesto a todos los sujetos obligados o sólo a parte de los mismos. Así como, en su caso, si el obligado (librador) está facultado para fundar su defensa con base en su propia infracción fiscal. Es interesante alguna consideración sobre la base imponible, en cuanto en algunos supuestos especiales (vencimientos superiores a seis meses o la previsión de intereses *ex art. 6 LCCH*) no siempre queda claro el montante gravado y, por tanto, sin conocerse a ciencia cierta si se comete o no la infracción. Por último, y sobre todo, el efecto de la privación de eficacia ejecutiva. Es necesario conocer qué concretos títulos se predica la privación de eficacia, así como qué situaciones concretas la provocan. Todo ello porque, en definitiva, está poniéndose en juego un derecho fundamental como la tutela judicial efectiva de las partes.

II. ALGUNAS CUESTIONES RELATIVAS A LA REGULACION FISCAL CON ESPECIAL INCIDENCIA PROCESAL

La regulación que ahora nos interesa aparece en el sistema financiero español a partir de la reforma de 1964, por la que se agrupa la normativa de los impuestos de Derechos Reales y Timbre. La Ley 34/1980, de 21 de junio, la modifica y, por delegación de la misma, surge el primer Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por RD 3050/1980, de 30 de diciembre (arts. 33 a 39 TR), y su Reglamento de aplicación, según el RD 3494/1981, de 29 de diciembre (arts. 44 a 50).

Recientemente, el RD-L 1/1993, de 24 de septiembre, aprueba el nuevo Texto Refundido, sin que esencialmente introduzca ninguna novedad (solamente varía la escala de tributación). Mientras el Gobierno no dictó las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación del mismo, conforme a la disposición final tercera, se siguió aplicando el anterior Reglamento en lo que no se oponía a la nueva Ley de 1993. Hasta que, por fin, el RD 828/1995, de 29 de mayo (BOE 22 de junio de 1995), aprobó el nuevo Reglamento. Que en su art. 80, como ya hemos dicho, repite de nuevo que *«la extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes»*.

Antes de referirnos a la cuestión más relevante, la privación de eficacia ejecutiva, es preciso que prestemos atención a algunos problemas de aplicación de la regulación fiscal con especial significación en materia procesal:

1. El devengo del impuesto y su liquidación previa a la interposición de la demanda ejecutiva

El art. 49.1.b) TR dispone que el devengo se produce el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen. Esto significa que los requisitos fiscales en la letra de cambio han de

cumplirse en el momento de su emisión(4). Siendo inadmisibles, con carácter general, una subsanación ulterior. Lógicamente esto último será así mientras no se establezca legalmente esa posibilidad (como se hizo con motivo de la modificación de las tarifas en la disposición transitoria 4ª de la Ley de 21 de junio de 1980, permitiéndose el reintegro mediante timbres móviles dentro de un determinado plazo)(5).

Las salvedades a la citada norma general son básicamente dos:

1ª) Cuando la letra de cambio se haya expedido en el extranjero y deba tributar en España por encontrarse aquí el tenedor (art. 34.1 TR), el devengo se producirá en el momento en que el primer tenedor español se encuentre en posesión del título. En este caso, el devengo es posterior a su emisión. Viene a equipararse, a estos efectos, el momento de emisión con el de la adquisición por el primer tenedor español.

2ª) En los supuestos en que no se deba formalizar la letra en el impreso oficial porque el importe sea superior a los treinta y dos millones de pesetas (o exceda de dieciséis con vencimiento superior a los seis meses), conforme al art. 37.1, 2º TR. Aquí el devengo es el mismo al previsto con carácter general (la emisión). Sin embargo, como la letra de cambio no puede rellenarse en impreso oficial, se deberá presentar a liquidar dentro del plazo previsto. Es decir, dentro de los treinta días hábiles a contar desde que se cause el acto (art. 102.1 del Reglamento).

Es claro que, salvo las anteriores dos excepciones, el juez a efectos de dictar el auto que despache o deniegue la ejecución, ha de controlar el cumplimiento de la norma tributaria que tratamos(6). Su objeto no es otro más que conocer si el título es o no ejecutivo.

La conclusión es evidente, el impuesto debe estar liquidado en el momento de presentar demanda ejecutiva(7). Pero ello, como se puede comprender fácilmente, no será así en los dos supuestos excepcionales antes citados (título extranjero o superior a treinta y dos millones de pesetas).

Es factible que en esas concretas ocasiones el juez no conozca a ciencia cierta en el momento de decidir el despacho de ejecución, si la obligación fiscal se ha cumplido y, por tanto, si se inicia el juicio ejecutivo sin contar con un título apto para ello. Piénsese que, aunque sea difícil en la práctica, puede presentarse demanda ejecutiva dentro de los treinta días hábiles con que cuenta el sujeto pasivo del impuesto (primer tenedor en España, o librador de títulos superior a treinta y dos millones de pesetas) para su liquidación.

(4) También, conforme a los arts. 33 TR y 76 de su Reglamento, el pagaré cambiario, excepto los expedidos «no a la orden» y los cheques a la orden o que sean objeto de endoso. Sin embargo, como luego diremos, tales documentos no resultan afectados por la privación de eficacia ejecutiva en caso de incumplimiento de la obligación fiscal. Por ello, ahora solamente nos referimos a la letra de cambio.

(5) En ese sentido la SAT de Madrid, 16 de enero de 1987. *Revista General de Derecho (RGD)*, 1987, pág. 4284.

(6) Así, por ejemplo, MORENO CATENA, V.: «Algunos problemas del juicio ejecutivo cambiario», en *Problemas actuales de la justicia* (con otros), Valencia, 1988, págs. 507-8; También GUILLEN SORIA, J.M.: «La admisión de la demanda en los juicios ejecutivos cambiarios», *LA LEY*, 4, 1994, págs. 1030-2. O SANCHEZ JIMENEZ, J.: «La letra de cambio como título ejecutivo: sus requisitos para despachar ejecución», *Actualidad Civil*, núm. 29, 18-24 julio 1994, págs. 566-9.

(7) SEIJAS IGLESIAS, R.: *El juicio ejecutivo y el juicio declarativo posterior*, Madrid, 1977, pág. 304, entiende que en el juicio ejecutivo los defectos fiscales deben ser subsanados antes de admitir la demanda ejecutiva a trámite, dada la naturaleza privilegiada de este procedimiento.

Las posibilidades que se presentan al juez son diversas. Dictar auto denegando el despacho de ejecución, sin perjuicio de que una vez subsanado el defecto se interponga nueva demanda ejecutiva(8). O despacharla, previendo que el incumplimiento de la norma fiscal una vez transcurrido el plazo correspondiente es constitutivo de nulidad del juicio ejecutivo. Siendo controlable tanto de oficio como a instancia de parte.

A nuestro juicio, se impone una respuesta intermedia. Creemos que la mejor solución es que, previamente a dictar el auto de despacho de ejecución, el juez espere al cumplimiento del plazo de liquidación. Entre las razones que aconsejan esta forma de actuar se encuentran las siguientes: a) El carácter excepcionalísimo y escasamente factible de que la situación descrita se produzca en la práctica(9). b) Porque, en todo caso, cuando la situación llegue a producirse, el tiempo necesario para que venza el plazo de liquidación será mínimo, prácticamente despreciable. c) Sobre todo, dada la posibilidad objetiva de que los actos ejecutivos sean nulos (por ser consecuencia de un título no ejecutivo).

En cualquier caso, es evidente que, dictado auto por el que se despacha ejecución por letra de cambio no ejecutiva al faltarle el timbre, con base en los arts. 37 TR y 80 de su Reglamento, tal circunstancia podrá ser puesta de manifiesto, tanto a instancia de parte como de oficio, para que se decrete la nulidad de lo actuado.

2. El sujeto pasivo del impuesto y la posibilidad de basar su defensa en este motivo

Como ya hemos apuntado antes, el sujeto pasivo del impuesto es el librador. Salvo que la letra de cambio fuera emitida en el extranjero, que lo sería el primer tenedor en España. Al mismo tiempo se establece una responsabilidad solidaria de aquellos que intervengan en la negociación o cobro de los efectos gravados (arts. 34.1 y 35 TR respectivamente)(10).

En ese supuesto, como afirma García González(11), si el responsable solidario paga el tributo no satisfecho por el librador, esa cantidad deberá integrar el importe que el tenedor podrá reclamar a la persona contra quien ejercite acción como uno de los gastos necesarios que prevé el art. 58.3 LCCH. Sin embargo, a nuestro juicio, lo anterior solamente sería justificable cuando se ejercitase la acción de regreso. Pues solamente es en ella donde el librador resulta ser el último responsable. Si se ejercita la acción directa, el demandado solamente puede ser el aceptante y su avalista.

84

De todos modos, a pesar de que se trate de una circunstancia controlable de oficio previo el despacho de ejecución, en caso de que éste efectivamente se produzca, corresponde la excepción de falta de timbre a cualquier demandado frente al tenedor que sea. Pero, de nuevo, la jurisprudencia ha venido estableciendo una salvedad. Entendiendo que al librador,

(8) En esta línea parece encontrarse la SAP Barcelona, de 31 de enero de 1994. RGD, 1994, págs. 7220-2, cuando dice que «el requisito de reintegro del impuesto de actos jurídicos documentados o «timbre», exigencia netamente fiscal que no mercantil ni procesal (...) se debe entender cumplido con la liquidación del impuesto previamente a su presentación ante la Jurisdicción a efectos de ejercitar la acción ejecutiva».

(9) Porque se han de realizar determinadas actuaciones previas al ejercicio de las acciones cambiarias como la presentación al pago en todo caso o, en ocasiones (acción de regreso y no se haya dispensado), el protesto o la declaración equivalente. Así como, sobre todo, porque la práctica demuestra que el vencimiento del título es normalmente superior al plazo de liquidación.

(10) SAT La Coruña, de 10 de marzo de 1988. RGD, 1989, pág. 2573.

(11) GARCIA GONZALEZ, J.A.: «Letra de cambio. Falta de timbre adecuado. Privación del carácter ejecutivo...», Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil, 1986, núm. 11, abril-agosto, pág. 3615.

como responsable directo que ya sabemos es, se le ha de negar que base su defensa en una circunstancia derivada de sus propias infracciones.

La jurisprudencia es reiterada al negar al librador la posibilidad de efectuar esta alegación porque, entiendo, atentaría al principio de buena fe (en este sentido, entre otras, la SAT de Barcelona, de 10 de septiembre de 1985)(12).

A pesar de lo anterior, esa solución no es para nosotros totalmente plausible desde una perspectiva procesal. Piénsese que, congruente con lo anterior, si el demandado es el propio librador, el juez, a pesar de observar de *motu proprio* la infracción de la norma tributaria, debería dictar auto iniciando el juicio ejecutivo. Incluso, si fueren varios los demandados, despachando ejecución sólo respecto a uno de ellos (el librador), cuando éste concurra entre los mismos.

Creemos que ello es una paradoja. Para unos sujetos el juez no iniciará el juicio por inexistencia de título ejecutivo. En cambio, para otro, sí. ¿Por qué existe?

A nuestro entender, negar la posibilidad de alegación al propio librador (y, por tanto, el control de oficio del juez en esos casos) es sencillamente absurdo. Consecuencia de intentar aplicar una (creemos, mal entendida) justicia material.

Aquí el tema es si la letra de cambio es o no título ejecutivo. Si no lo es, el juez deberá dictar auto denegando el despacho de ejecución, absteniéndose de realizar acto ejecutivo alguno. Indistintamente de que lo ponga de manifiesto de oficio el juez o a instancia de cualquier parte. Incluido el librador.

En cualquier caso, si de sancionar al librador se trata, antes que incumplir el ordenamiento vigente (realizar actos ejecutivos sin título), siempre se podrá dar traslado a la autoridad administrativa a los efectos fiscales correspondientes.

3. La base imponible y la infracción fiscal sobrevenida

El art. 37.1 TR la tributación del impuesto se llevará a cabo conforme a una escala perfectamente definida(13). En el momento del libramiento se conoce, pues, el importe del impuesto debido y, en su caso, si se está cometiendo la infracción fiscal.

(12) *La Ley*, 1986, 1, pág. 646.

(13) Así, la escala de gravamen se fija legalmente del modo siguiente:

Pesetas

Hasta	4.000	pesetas	.....	.....	10
De	4.001	a	8.000	.....	20
De	8.001	a	15.000	.....	40
De	15.001	a	30.000	.....	80
De	30.001	a	60.000	.....	160
De	60.001	a	125.000	.....	330
De	125.001	a	250.000	.....	700
De	250.001	a	500.000	.....	400
De	500.001	a	1.000.000	.....	2.800
De	1.000.001	a	2.000.000	.....	5.600
De	2.000.001	a	4.000.000	.....	11.200
De	4.000.001	a	8.000.000	.....	22.400
De	8.000.001	a	16.000.000	.....	44.800
De	16.000.001	a	32.000.000	.....	89.600

Sin embargo, ello no siempre es tan claro. Merece que prestemos atención especial al hecho de que, cuando la letra de cambio tenga un vencimiento superior a seis meses, se exigirá el impuesto que corresponda al duplo de la base (art. 36.2,1º TR).

Esta norma de sencilla aplicación en apariencia, se convierte en fuente de multitud de problemas. En no pocas ocasiones es imposible saber, en el momento del devengo, si procede la reintegración o no por el duplo. Ello se producirá en dos supuestos(14): 1ª) Que el vencimiento de las letras sea a la vista o a un plazo sobre la vista según se prevé en el art. 38.3 y 4 LCCH. Aumentándose el plazo de presentación, a tenor del art. 39 del mismo texto legal(15). 2ª) Que además, en esos casos pueda incluirse una cláusula de interés (art. 6 LCCH), la cual, según algunos autores, incluso podrá ser variable(16). En ninguno de los dos será materialmente posible saber a ciencia cierta cuál será la fecha exacta de vencimiento, pudiendo agravarse el problema en tales supuestos porque con la declaración de intereses tampoco se podrá conocer la base imponible.

Por tanto, en las ocasiones anteriores no se podrá saber a ciencia cierta en el momento del devengo del impuesto si se está infringiendo la norma fiscal que estudiamos y si, al final, el título será ejecutivo.

Las soluciones dadas para resolver la cuestión son diversas, aunque ninguna de ellas resulta ser, a nuestro juicio, plenamente adecuada(17). Padilla González(18), ante un efecto tan radical como el de la posible pérdida de la ejecutividad del título, aconseja que el librador reintegre siempre el timbre por el duplo de la base(19). Aunque no deja de ser una solución

(14) Ver PADILLA GONZALEZ, R.: «Algunos aspectos fiscales de la reforma cambiaria». *Revista de Derecho Bancario y Bursátil (RDBB)*, 1986, págs. 341-51. A quien sigue GARCIA GONZALEZ, J.A.: «Letra de cambio. Falta de timbre adecuado. Privación del carácter ejecutivo...», cit., págs. 3617-8.

(15) Conforme a este precepto, la letra de cambio a la vista será pagadera a su presentación, dentro del año siguiente a su fecha. El librador podrá acortar este plazo o fijar uno más largo. Los endosantes sólo podrán acortarlo.

Lógicamente, el supuesto al que nos referimos se producirá salvo que el librador (y no los endosantes, atendiendo al devengo del impuesto) acorte el plazo por debajo de los seis meses.

(16) A favor del interés variable, entre otros, IGLESIAS PRADA, J.L.: «El libramiento de la letra de cambio» en *Derecho Cambiario. Estudios sobre la Ley Cambiaria y del Cheque* (coor. MENENDEZ MENENDEZ, A., con otros), Madrid, 1992 (reimpresión), págs. 400-1. En contra, MORAN BOVIO, D.: «Los intereses por el aplazamiento cambiario», *RDBB*, 1987, pág. 276. Afirma este autor que las manifestaciones doctrinales a favor de los intereses variables en sus distintas modalidades son meras «*propuestas de lege ferenda, orientaciones concretas para futuras regulaciones sobre la materia*».

En todo caso, todavía se acentuaría más, si cabe, la incertidumbre sobre la base imponible.

(17) Nos estamos refiriendo al derecho español. Por contra, en derecho italiano el presente problema no se plantea en toda su amplitud porque no existe una norma equivalente a la prevista en nuestro art. 36.2,1º TR por la que se exija el impuesto que corresponda al doble de la base cuando el vencimiento sea superior a los seis meses. Solamente podrá ser el tema dudoso cuando eventualmente se inserte la cláusula de interés. En este caso, sin entrar en su mayor o menor acierto, se resuelve la problemática con el precepto contenido en el art. 105 del RD de 14 de diciembre de 1933, núm. 1669, según el cual «*qualora la cambiale pagabile a vista o a certo tempo vista od il vaglia cambiario pagabile a vista o a certo tempo vista portino l'indicazione di interessi, la tassa graduale di bollo è dovuta oltre che sul capitale anche sull'importo degli interessi, i quali debbono essere calcolati in base al saggio indicato sul titolo e in ragione del periodo di validità del titolo stesso nei riguardi del bollo. In nessun caso gli interessi possono essere calcolati per un periodo superiore a dieci mesi*».

(18) PADILLA GONZALEZ, R.: «Algunos aspectos fiscales de la reforma cambiaria», cit., pág. 345.

(19) Si no se hace así, este autor plantea la duda de si podrá suponer un acortamiento tácito del plazo de presentación. Aunque el mismo no sea expreso, sí podrá deducirse atendiendo a las normas fiscales.

eficaz, desde luego, no lo es justa, ya que la devolución posterior no se prevé. Para García González(20) la única solución viable «*está en el hecho de considerar la letra a la vista como un efecto al contado y, por lo tanto, excluir la necesidad de que tribute por el duplo de la cantidad por la que se gire*»(21). Aunque, como reconoce, puede favorecer la defraudación del impuesto porque bastaría con señalar el vencimiento a la vista para hacer ineficaz el art. 36.2,1º TR.

Ciertamente una solución que satisfaga el interés del sujeto pasivo del impuesto con la Hacienda Pública no se desprende con claridad. Probablemente es así por la falta de coordinación entre la normativa procesal-cambiaria y la fiscal.

A pesar de todo, a nuestro juicio, el problema no es en verdad totalmente grave. Como vemos, la legislación actual provoca cierta inseguridad jurídica. Pero también es evidente que el perjuicio de la letra de cambio solamente se producirá si un determinado tenedor deja transcurrir un periodo de tiempo sin presentar la letra de cambio (con vencimiento a la vista o a un plazo desde la vista) al pago. Por ejemplo si sobrepasa seis meses cuando el importe del impuesto no sea el correspondiente al doble de la base. O, aunque con alguna mayor dificultad de conocimiento, cuando el importe de intereses haga por el transcurso del tiempo pasar al siguiente tramo en la escala de gravamen. Si las descritas situaciones llegaran a producirse, quien principalmente vería mermadas sus posibilidades procesales sería el mismo tenedor causante del perjuicio. Después, en su caso también, los posteriores endosatarios, quienes podrán y deberán velar para que no se les endose un título perjudicado.

Aunque no exento de algunas dificultades, es factible conocer el supuesto que provoca la infracción. La única diferencia es que ésta será sobrevenida. En cualquier caso, quien verá limitadas sus expectativas procesales es el sujeto que tiene la responsabilidad de velar que ello no ocurra.

III. LA PRIVACION DE FUERZA EJECUTIVA. TUTELA JUDICIAL EFECTIVA E INTERPRETACION RESTRINGIDA

Es pacífica la consideración de los títulos cambiarios como documentos de carácter eminentemente formal. De hecho, la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque (arts. 1, 96 y 104 y concordantes) exige una serie de requisitos formales que son necesarios para la propia existencia de la letra de cambio, el pagaré y el cheque. Lógicamente, cuando éstos faltan, todos los documentos cambiarios vienen privados de eficacia ejecutiva, como consecuencia directa de su propia inexistencia.

El supuesto que ahora nos ocupa, contemplado en los arts. 37 TR y 80 de su Reglamento, es similar al anterior pero guarda diferencias importantes.

En efecto, en este caso nos encontramos ante un documento cambiario formalmente existente, apto para la creación *ex novo* de la obligación cambiaria. Pero que, si se ha extendido en efecto timbrado de cuantía inferior, se ve privado de su eficacia ejecutiva. Lo que en modo alguno impediría su eficacia plena en el correspondiente proceso «ordinario».

(20) GARCIA GONZALEZ, J.A.: «Letra de cambio. Falta de timbre adecuado. Privación del carácter ejecutivo...», cit., pág. 284.

(21) El derogado art. 69 del Reglamento del Timbre del Estado, de 22 de junio de 1956. (RL Aranzadi 1956. 1008) reputaba las letras giradas a la vista como al contado. Por lo tanto, de vencimiento inferior a tres meses.

Desde luego, el efecto derivado de la infracción fiscal es gravísimo si consideramos que la privación de eficacia ejecutiva, al final, supone una limitación de un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva.

En efecto, el derecho constitucional a la tutela efectiva consiste no sólo en poder acudir a los tribunales sino también en poder hacerlo con las especiales garantías que les pueda otorgar la Ley. En este sentido, la SAP Pamplona, de 13 de marzo de 1990(22), afirma contundentemente que:

«Si en la norma constitucional se reconoce a todas las personas el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, con lo que se constitucionaliza el derecho de acción, esa tutela efectiva no puede ser desconocida por medio de normas fiscales de rango inferior; en consecuencia, las normas fiscales correspondientes deben ser interpretadas de tal manera que quede siempre a salvo aquel derecho fundamental, el cual consiste, no solo en acudir a los Tribunales, sino en hacerlo con especiales garantías cuando así viene consagrado por las leyes procesales, las cuales constituyen el desarrollo del derecho a la jurisdicción. esto es, si las leyes procesales establecen que con determinados títulos puede iniciarse un juicio sumario de carácter ejecutivo, las normas fiscales que privan de eficacia ejecutiva al título, cuando menos, deben interpretarse restrictivamente».

Incluso interpretada de esta forma, todavía quedan algunas dudas sobre su constitucionalidad. La jurisprudencia ha venido salvando esta objeción de forma más o menos convincente. Así, por ejemplo, la SAP Lugo, de 17 de octubre de 1991(23), dice:

«Siguiendo pues la línea marcada por la sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de julio de 1988 (...), conviene subrayar que, tan alto organismo, considera que la forma de ese título le condiciona de antemano su virtualidad ejecutiva, y que aquélla guarda inmediata relación con el objeto y con la finalidad del pleito sumario que pueda ser entabiado, de suerte que cabe deducir que la exigencia tributaria en análisis ostenta valor de requisito consustancial en las letras de cambio, si quiere hacérselas valer a través de la vía del artículo 1439 de la Ley de Enjuiciamiento Civil; y ello porque no debe olvidarse que en el dicho trámite privilegiado, el documento de litis, ha de servir de elemento básico.

En consecuencia, no estamos frente a la hipótesis de atribuir aptitud a un determinado acto en el mundo de las relaciones sustantivas ajenas al proceso e impedirle, por el contrario, en la vida real, el ejercicio de la correspondiente acción que de aquél demande ante los Tribunales con la siguiente y perniciosa rotura entre el ámbito del Derecho material y el sustantivo; ni tampoco se da la realidad consistente en que el incumplimiento de una obligación fiscal —abstracción de quien sea responsable a criterio de Hacienda Pública— altera el resultado de la lid haciendo, por consiguiente, depender el éxito o el fracaso de las pretensiones de un litigante de la situación, normal o anómala, que sostenga con el Fisco.

Y como las dos últimas posibilidades —y no la primera— son las que vulnerarían el principio de tutela judicial que sienta el artículo 24 de la vigente Constitución, procede, teniendo en cuenta el artículo 67 de la normativa que rige la materia (Ley de 16 de julio de 1985) y sobre todo el apartado A de su disposición final, sentar que habrá de atenderse, dado que no cabe remisión a preceptos más recientes, a la concreta solución (con idéntico sentido a la que

(22) RGD, 1991, pág. 6913.

(23) RGD, 1992, pág. 4764.

aparece en los incisos 3 y 4 del artículo 1467 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) que presta al tema, el Texto Refundido arriba citado; por ende se ratifica la nulidad que estampó la resolución proveniente del señor Juez a quo».

En el mismo sentido, la SAP, Secc. 3ª, de Santa Cruz de Tenerife, de 16 de mayo, de 1992(24).

«De otro lado, no puede admitirse, como pretende la parte apelante, la aplicación al caso de autos de la sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de julio de 1988, que declara inconstitucional la limitación de los derechos reconocidos en el artículo 24 de nuestra Constitución que encierra el artículo 57.1 en cuanto prohíbe que sean admitidos o surtan efectos en los Tribunales los documentos sujetos al impuesto de transmisiones y actos jurídicos documentados, respecto de los cuales no se haya satisfecho dicha obligación tributaria, ya que los antes citados artículos 36.2 en relación con el 37.1 del Texto refundido, sólo impiden al tenedor de la letra (acreedor cambiario) ejercitar su acción en vía ejecutiva, dejando abierta la posibilidad de entablar una acción declarativa ordinaria».

Hemos de partir, por tanto, de la constitucionalidad de la limitación de eficacia ejecutiva que ahora tratamos. Ahora bien, es insoslayable una interpretación restringida de tal norma en cuanto no existe duda alguna de que la misma es claramente restrictiva de derechos (*principio odiosa sunt restringenda*).

En este sentido la SAT Albacete, de 26 de septiembre de 1998(25), advierte con razón que:

«las reglas interpretativas de las leyes fiscales han de ser restrictivas, de conformidad con el conocido principio interpretativo *inclusio unius, exclusio alterius* y sin que sea aplicable, el principio contrario al anterior, el argumento *a pari ratione*, a la misma razón fáctica, igual razón jurídica, que nos llevaría al criterio analógico, rechazable en la interpretación de las leyes sancionadoras o restrictivas de derecho, que no han de extenderse más allá de lo que el legislador expresamente haya dispuesto».

La norma prevista en los arts. 37 TR y 80 de su Reglamento deberá operar única y exclusivamente si concurre la concreta situación que expresamente contempla. Y no otra. Pues, como insiste la jurisprudencia, «tratándose de una disposición fiscal restrictiva de derechos, no puede hacerse de la misma una interpretación extensiva a supuestos no previstos en ella»(26).

Salvadas las posibles dudas sobre su constitucionalidad. La infracción viene a constituir técnicamente un presupuesto procesal. En realidad está condicionando la existencia de un título con eficacia ejecutiva. Ello es así aunque los arts. 37 TR y 80 de su Reglamento se ubiquen sistemáticamente en una norma sustantiva. En su consecuencia, como hemos dicho, el juez previo el despacho de ejecución deberá controlar su cumplimiento. Pudiéndose poner de manifiesto, en caso contrario, por las partes y hasta incluso por el propio juez.

Lo que no impide interpretar correctamente el precepto. Es decir, de forma restrictiva. Sin que pueda aplicarse a otros supuestos análogos. La norma fiscal rotundamente priva de fuerza ejecutiva, pero en un solo supuesto: Cuando la letra de cambio venga extendida en

(24) RGD, 1993, pág. 2565.

(25) RGD, 1989, pág. 7611. También, SAT Madrid, 19 de junio de 1987. RGD, 1988, pág. 2064; y SAT Cáceres, 13 de junio de 1988.

(26) Ver SsAT La Coruña, 28 de abril de 1987. RGD, 1988, pág. 4090; Albacete, 4 de mayo de 1988. RGD, 1989, pág. 7606.

papel timbrado o plantilla de clase inferior a la que por su cuantía y vencimiento corresponda(27). Ello significa que:

1º) Afectará exclusivamente a la eficacia ejecutiva, sin que nada tenga que ver con la obligación cambiaria documentada en el título. No será posible, pues, oponerse válidamente en la vía declarativa ordinaria(28). La obviedad de lo dicho hace innecesario cualquier comentario al respecto.

2º) El único título al que se aplicará es a la letra de cambio, y no al cheque ni al pagaré(29).

A pesar de la claridad del precepto, referido exclusivamente a «la letra», constatamos cómo algunos Juzgados de Primera Instancia vienen denegando en algunas ocasiones el despacho de ejecución. Sobre todo cuando esta infracción se produce respecto a algunos pagarés.

De ese modo no sólo están olvidando la lectura literal del precepto, sino que vienen a interpretarlo extensivamente, incluyendo otros supuestos no expresamente contemplados. Conviene recordar que ya la STS, de 21 de abril de 1986(30) (en el mismo sentido la de 25 de noviembre de 1986)(31), dice taxativamente al respecto que:

«La falta de timbre solamente produce el efecto de privar a la letra de su eficacia ejecutiva pero no detiene la acción propiamente cambiaria ejercitada en juicio declarativo por un tenedor que no es el librador, sino el tomador, frente al aceptante».

Postura seguida por la práctica totalidad de las Audiencias. Por ejemplo, la SAP Barcelona, de 2 de junio de 1993(32), desarrolla lo anterior cuando afirma que:

«la citada Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no exige que el pagaré tenga que extenderse mediante impresos oficiales y su reintegro con timbres móviles no ha de realizarse conforme a la normativa de los artículos 36.2 y 47.2 citados, cuando su vencimiento sea superior a los seis meses. Por otro lado, la pérdida de fuerza ejecutiva sólo es aplicable a las letras de cambio, pudiendo los pagarés ser reintegrados posteriormente. En todo caso, la inadmisión de la demanda ejecutiva por in-

[27] Lo relevante es que se produzca esa situación, es decir, que el importe del título sea inferior al que corresponda. Sin perjuicio de que tal situación pueda dar a entender una compleción abusiva, cuando en un supuesto de letra en blanco se rellene con un importe superior (en este sentido la SAT Cáceres, 9 junio de 1986. *RGD*, 1987, pág. 6143).

[28] Por supuesto, la excepción de defecto de timbre es oponible únicamente si el tenedor cambiano ejercita su pretensión de cobro a través de la vía ejecutiva (arts. 66 y ss LCCH), pero no si se acude a la vía declarativa. A pesar de su obviedad, puede verse en este sentido la SAP Toledo, 20 de enero de 1994. *RGD*, 1994, págs. 13688-90.

[29] Con meridiana claridad al respecto de este último título, la SAP Barcelona, Secc. 14ª, 30 de noviembre de 1992. *RGD*, 1992, págs. 6361-2.

[30] *RJ Aranzadi* 1986. 1.866. Comentada por GARCIA GONZALEZ, J.A.: «Letra de cambio. Falta de timbre adecuado. Privación del carácter ejecutivo...», cit., págs. 3611-20.

Del mismo modo, la SAP Madrid, de 23 de abril de 1991. *RGD*, 1991, pág. 8067:

«la falta de timbre solamente produce el efecto de privar a la letra de su eficacia ejecutiva pero no detiene la acción cambiaria ejercitada en juicio declarativo (...) ni el Código de Comercio en su derogado artículo 444 ni la actual Ley Cambiaria en su artículo 1º exigen, entre los requisitos de la letra, que lleve el timbre correspondiente, por lo cual su exigencia y las consecuencias de su falta no pueden tener otro alcance que el previsto por las normas fiscales».

[31] *RJ Aranzadi* 1986. 6438.

[32] *RGD*, 1993, págs. 10503-4.

cumplimiento de una obligación fiscal no resulta proporcionada con los fines perseguidos y salvo para la letra de cambio, por así disponerlo expresamente la Ley, no puede servir de base el artículo 37 para denegar el despacho de ejecución de un pagaré».

Nadie discute que están sujetos al impuesto los pagarés cambiarios (excepto los expedidos «no a la orden») y los cheques a la orden o que sean objeto de endoso, es decir, los comprendidos en el hecho imponible previsto en el art. 33 TR (76 de su Reglamento). Pero esa no es ahora la cuestión. De lo que se trata es si el efecto gravísimo que se produce en el orden procesal en virtud del art. 37.1 TR, afecta a todos ellos o únicamente a la letra de cambio.

Estamos convencidos de que sólo es así respecto a este último documento. La razón de que se haya regulado de ese modo, desde un punto de vista del tráfico jurídico y comercial, la desconocemos(33). Quizás, incluso, no encontremos ningún sentido para que se les otorgue un trato desigual. Pero lo bien cierto es que solamente se ha previsto que sea la letra de cambio el título ejecutivo cambiario que, en su caso, pueda perder su eficacia ejecutiva por la infracción fiscal que estudiamos. Y ningún otro documento.

3º) Por su parte, con el fin de evitar la disminución del impuesto a través de la fragmentación del importe en varias letras, la Ley ordena sumar las bases de las mismas, salvo que los vencimientos estén separados entre sí más de 15 días o se hubiere pactado el pago a plazos (art. 36.2.2º TR). Sin embargo, una infracción a este precepto no tendrá relevancia civil ni procesal a efectos de privar eficacia ejecutiva(34), sino únicamente fiscal o administrativa.

La jurisprudencia ha dejado sentado que no es posible asimilar el supuesto de fraccionamiento del timbre en varias letras al de no venir extendidas en el efecto timbrado correspondiente. Y ello aunque el efecto defraudatorio pueda ser coincidente.

Así, por ejemplo, la SAP Sevilla, 6 de febrero de 1989(35), afirma claramente que:

«En materia de letras de cambio no es asimilable el supuesto de fraccionamiento del timbre al de no venir extendidas las letras en el efecto timbrado correspondiente a su cuantía y fecha de vencimiento, al tratarse de una normativa de interpretación restrictiva...».

Igualmente, aportando razones de correcta interpretación (las leyes fiscales no pueden extenderse a supuestos no previstos en las mismas, así como por el principio de literalidad), la SAP, Secc. 3ª, de Palma de Mallorca, de 25 de noviembre de 1991(36) rotundamente insiste en que:

«La disminución del impuesto por fraccionamiento de los giros, (...) no priva de fuerza ejecutiva a las letras, como hacen los artículos 37 y 48 de la Ley y Reglamento para los supuestos de incumplimiento de la obligación que los

(33) Probablemente, entre otras, la razón se encuentre sencillamente en la inercia histórica. Pensemos que hasta el 1 de enero de 1986, ni el pagaré ni el cheque eran títulos ejecutivos del art. 1429.4 LEC. Asimismo, la letra de cambio es el único documento cambiario que, con carácter general, ha de ser emitida sobre papel ya timbrado (Orden de 11 de abril de 1986, BOE, núm. 92, de 17 de abril).

(34) Pueden citarse muchas, como la SsAP Albacete, 22 de enero de 1991. RGD, 1992, págs. 10692-4; Granada, 18 de abril y 13 de mayo de 1991. RGD, 1992, págs. 9219 y 9220 respectivamente; Palma de Mallorca, 25 de noviembre de 1991. RGD, 1993, págs. 966-7; Santa Cruz de Tenerife, 4 de marzo de 1992. RGD, 1993, págs. 2562-3; Madrid, 15 de octubre de 1991. RGD, 1992, pág. 1.965.

(35) RGD, 1990, pág. 5057.

(36) RGD, 1993, págs. 966-7.

mismos establecen de extender necesariamente la letra en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía; y la leyes fiscales no pueden extenderse a supuesto no previstos en las mismas y para los que, por otra parte, está justificado ese distinto tratamiento por el principio de literalidad de la letra de cambio, pues la infracción del artículo 37 –defecto de timbre– está patente en la cambial y puede ser fácilmente observado por los terceros que, solidariamente con el librador, responden del pago del impuesto, según sienta el artículo 46 del Reglamento, mientras que, la infracción del artículo 36 –fraccionamiento de la letra–, no se refleja en la propia letra, lo que podría perjudicar a terceros no intervinientes en el negocio causal de que dimanen las cambiales (...) con lo que se restaría seguridad a la circulación de los efectos».

En ese mismo sentido, la SAP, Secc. 1ª, de Santa Cruz de Tenerife, de 4 de marzo de 1992(37):

«Aquellos preceptos sancionadores, precisamente por tener ese carácter, no pueden aplicarse analógicamente, extendiendo la privación de efectos ejecutivos que establecen a supuestos no comprendidos expresamente en sus términos, aunque supongan también una disminución del impuesto que se satisface mediante la utilización de los efectos timbrados legalmente configurados para las letras de cambio, cual ocurriría si se aplicara al caso de fraccionamiento de letras previsto por los artículos 36 del Texto Refundido y 48 del Reglamento citados, ya que en esta hipótesis el efecto utilizado en cada letra «corresponde a su cuantía», como los primeros preceptos exigen, por lo que no producen su infracción, y si bien originan una de carácter fiscal, no visible en la letra, su consecuencia se prevé especialmente y no consiste en la pérdida de la eficacia ejecutiva por los títulos intervinientes, sino que origina la adición de sus bases respectivas, efectos más acorde, por otro lado, con la protección de los terceros tenedores de estos efectos, destinados a circular, que deben poder confiar en su literalidad y obtener toda la eficacia que de ella se deriva».

El efecto de la infracción derivada de la fragmentación de la base del impuesto para evitar su progresividad no es, pues, tan grave. La SAP Madrid, Secc. 10ª, de 14 de marzo de 1994(38), lo dice bien claro:

«De ese desdoblamiento (...) se trata de una consecuencia meramente fiscal, pero no civil ni procesal. La pérdida de fuerza ejecutiva de título, prevista en el art. 37.1 (...) sólo es aplicable a los supuestos en que el efecto timbrado en que se extiende la letra de cambio es de cuantía inferior a la del importe de la letra».

92

4ª) No podrán ser consideradas tampoco otras situaciones análogas a la misma como el defecto de timbre en las actas de protesto, sin perjuicio de las sanciones no civiles que correspondan por no derivarse más responsabilidad que la administrativa por la defraudación cometida y sin perder fuerza ejecutiva las letras(39).

IV. CONCLUSIONES

Hemos podido ver en estas páginas que no son pocos ni sencillos algunos de los problemas teóricos y prácticos que surgen a la hora de interpretar y aplicar la sanción prevista en los art. 37 TR y 80 de su Reglamento.

(37) *RGD*, 1993, págs. 2562-3.

(38) *RGD*, 1994, págs. 8477-5.

(39) SAT Albacete, 26 de septiembre de 1988. *RGD*, 1989, pág. 7611.

Aunque el lector, en este punto, ya habrá obtenido sus propias conclusiones, se impone esquematizarlas, siquiera a los meros efectos de recapitular lo dicho. Así:

1ª) El art. 37 TR prevé que «la extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyan las leyes». Y de manera idéntica el art. 80 de su Reglamento.

2ª) Los requisitos fiscales de la letra de cambio han de cumplirse en el momento de su emisión. El juez, por su parte, a efectos de dictar el auto que despache o deniegue la ejecución, ha de controlar su cumplimiento.

Sin embargo, cuando el título sea extranjero, o superior a treinta y dos millones de pesetas, el juez deberá esperar al cumplimiento del plazo de liquidación a efectos de despachar ejecución. En especial por la potencial nulidad de los actos ejecutivos que se realicen sin contar con el correspondiente título previsto de esa eficacia.

3ª) El sujeto pasivo del impuesto es el librador. Salvo que la letra de cambio fuera emitida en el extranjero, que lo sería el primer tenedor en España. Al mismo tiempo se establece una responsabilidad solidaria de aquellos que intervengan en la negociación o cobro de los efectos gravados.

Ello implica que: 1ª) A efectos de reclamar al importe del título, solamente sería justificable cuando se ejercitase la acción de regreso. Pues sólo en ella el librador es el último responsable. 2ª) Aunque pueda parecer más justa la solución contraria, el librador también podrá alegar esta circunstancia a efectos de oponerse en el juicio ejecutivo cambiario. Se trata de que la letra de cambio sea o no título ejecutivo, con independencia de quien ponga de manifiesto esa circunstancia.

4ª) Cuando el vencimiento de las letras sea a la vista o a un plazo sobre la vista, y cuando, en esos mismos casos, pueda incluirse una cláusula de interés (art. 6 LCCH) que, incluso, podrá ser variable, es imposible saber el importe del timbre que corresponde en el momento del devengo.

Aunque la legislación actual provoca cierta inseguridad jurídica, el problema no es verdaderamente grave. El perjuicio de la letra de cambio solamente se producirá si un determinado tenedor deja transcurrir un período de tiempo sin presentar la letra de cambio al pago. Será factible, aun con alguna dificultad, conocer el supuesto que provoca la infracción. Y, en cualquier caso, quien verá limitadas sus expectativas procesales es el sujeto que tiene la responsabilidad de velar que ello no ocurra.

5ª) La privación de eficacia ejecutiva, conforme a los arts. 37 TR y 80 de su Reglamento deriva de un solo supuesto: Cuando la letra de cambio venga extendida en papel timbrado o plantilla de clase inferior a la que por su cuantía y vencimiento corresponda.

Se trata de una norma que afecta al derecho constitucional a la tutela efectiva, que consiste no sólo en poder acudir a los tribunales sino también en poder hacerlo con las especiales garantías que les pueda otorgar la Ley. Siendo claramente restrictiva de derechos. Se impone, por ello, una interpretación adecuada que excluya todas aquellas situaciones no expresamente contempladas. En su consecuencia,

- a) Afectará exclusivamente a la letra de cambio, y no al cheque ni al pagaré.
- b) Se excluyen otras situaciones como la fragmentación del impuesto o la infracción fiscal en las actas de protesto.

6ª) Con carácter general el defecto de timbre entendido de esta manera constituye un presupuesto del juicio. Sin perjuicio de que el precepto que lo sustenta se encuentre en una Ley sustantiva (art. 37 TR). Es procesal tanto como puede serlo la circunstancia de que la cambial sea o no título ejecutivo. Por ello deberá conocerse *ab initio* por el juez previo el auto que despache ejecución. Y, en caso contrario, a instancia de parte por el demandado.

7ª) Por último, convendría reflexionar sobre la conveniencia de la privación de eficacia ejecutiva prevista para la letra de cambio en el art. 37 TR y 80 de su Reglamento. Aun con la necesaria interpretación restrictiva que merece esta norma sancionadora. Es claro que, como apunta alguna sentencia que hemos estudiado(40), «si la esencia del derecho es dar a cada uno lo suyo, parece lo lógico dar al Fisco y al acreedor lo que se deben en lugar de utilizar las facultades judiciales, absolviendo al que indudablemente debe, sin una razón material suficiente para ello».

(40) SAP Barcelona, Secc. 1ª, 27 de febrero de 1995, *RJC*, 1995, págs. 152-3.