

## Base liquidable.-Moneda extranjera

(Temas de Impuesto de Derechos reales)

*Acuerdo del 7 de junio de 1955 del Tribunal Económico Administrativo Central.*

Considerando que las cuestiones que este expediente plantea y han de ser examinadas sucesivamente, versan: sobre la fijación en moneda nacional de la base liquidable para el impuesto de derechos reales, de lo declarado en moneda extranjera (reclamación 65/52) sobre las liquidaciones núms. 2.585 y 2.586 del año 1952, primeramente giradas y en sustitución, según resolvió el Tribunal de T. (reclamación núm. 71/52) sobre la liquidación núm. 1.034 del año 1954, girada en sustitución de aquéllas (reclamación número 43/54); y sobre las liquidaciones núms. 2.841 y 2.842 de 1952, giradas por el concepto de multa e intereses de demora por falta de pago en plazo reglamentario en las núms. 2.585 y 2.586 (reclamación núm. 44/54).

Considerando que, respecto de la primera de las cuestiones enunciadas, que por haberse notificado en una sola diligencia, la aprobación del expediente de comprobación de valores y la base liquidable fijada a consecuencia del cambio de mercado libre aplicado a la libra esterlina, conviene comenzar por establecer no sólo la distinción—sentada por el Tribunal provincial de T. y acep-

tada por la Sociedad apelante—, entre las diligencias de mera fijación de base liquidable, de cuya naturaleza participa la conversión de valor expresado de moneda extranjera a pesetas, regulada por el art. 63 del Reglamento del impuesto de los bienes objeto de la transmisión, posteriores y compatibles con la primera, hasta el punto de que, como tiene declarado este Tribunal Central, últimamente en resolución de 12 de enero de 1954, el valor resultante de la fijación de la base puede ser comprobado por los medios reglamentarios; sino distinguir también las diversas consecuencias de orden procesal que cada uno de dichos actos producen, pues estando calificados por el párrafo 2.<sup>o</sup> del art. 207 del Reglamento fiscal, de actos administrativos recurribles en vía económica-administrativa, lo mismo los acuerdos de fijación de base que los de comprobación de valores, ha de tenerse en cuenta que sólo cuando la reclamación se dirija contra un acto de esta última clase, resultan de aplicación las reglas del párrafo 6.<sup>o</sup> del art. 85 y del artículo 89 del repetido Reglamento, que mandan girar una liquidación provisional sobre el valor declarado, pero no cuando se discuta, como en este expediente, exclusivamente sobre la forma en que se operó al fijar la base liquidable, pues como en estos casos no existe la dualidad de valores (declarado y comprobado), sino únicamente el primero, la liquidación ha de practicarse necesariamente sobre la base liquidable que, en vista del valor declarado, se haya determinado en función de la regla que proceda aplicar entre cuantas contiene el capítulo 5.<sup>o</sup> del título I del Reglamento del Impuesto, y que en el caso de esta reclamación quedó cifrada en 1.114.399.508,52 pesetas.

Considerando que, pasando ya al examen de la forma en que se llegó a fijar en dicha cantidad la base liquidable, que habiéndose impuesto al adjudicatario, según la segunda de las condiciones de la subasta, la obligación de realizar ciertos pagos, que en dicha condición se cifraron en libras esterlinas, resulta obligado, al indicado objeto de fijación de la base, traducir las libras a moneda nacional, cualquiera que sea en definitiva la moneda en que los pagos se efectúen, lo que lleva a tomar en consideración la norma del mencionado art. 63 del Reglamento del impuesto de derechos reales, puesto que se trata de un caso en el que parte del valor de los bienes transmitidos se fijó en moneda extranjera, y el citado

precepto contiene la única regla que dicho Reglamento establece para tales supuestos.

Considerando que, según este artículo, la fijación de la base liquidable debe hacerse por el mayor valor resultante por la diferencia de cambios de moneda extranjera de que se trate en relación a la moneda nacional; norma que, pese a los esfuerzos dialécticos de la sociedad rematante, prevé y admite la posibilidad de que una moneda extranjera tenga varios cambios en relación con la nacional, y manda que, cuando así ocurra, la base se determine tomando en cuenta el mayor valor resultante por la diferencia de aquélla.

Considerando que la disposición de referencia, en cuanto va dirigida a determinar el verdadero valor fiscal de los bienes, que constituye la base de imposición, según el art. 60 del mismo Reglamento, es de carácter imperativo y ha de aplicarse haciendo abstracción de cuál sea el cambio al que hayan conseguido operar las partes contratantes, salvo que por aplicación de una disposición, especialmente dictada para algún caso concreto, deba establecerse la correlativa excepción a esta regla general; sistema que el Reglamento del impuesto de derechos reales estatuye igualmente con las demás reglas de valoración que contienen los restantes artículos incluidos en el capítulo V de su título I («Base liquidable»), y que es también el que rige en la materia de «Comprobación de valores», regulada en el capítulo VI del mismo título, al disponerse en los arts. 80 y sigs., que el valor obtenido por aplicación de alguno de los medios de comprobación reglamentarios, si resulta ser superior al declarado por el contribuyente, sirva de base de liquidación, corresponda o no con el que realmente hubieran convenido los contratantes.

Considerando que desde la creación del mercado libre de divisas, regulado hoy por el Decreto de 26 de octubre de 1951 (y la instrucción del 31 de los mismos mes y año), junto a los cambios oficiales generales y especiales de las monedas extranjeras determinados, por decisión estatal, hay que tener en cuenta los cambios, también publicados oficialmente, que las mismas obtengan en dicho mercado libre, a fin de establecer la oportuna comparación y operar la fijación de la base fiscal sobre el más elevado, que será el que permita obtener un mayor valor, conforme al citado

art. 63 del Reglamento del impuesto; y en tal sentido de concurrencia de cambios oficiales generales y especiales y de mercado libre, es como únicamente podrá reconocerse vigor a la Orden de 3 de diciembre de 1948, a través de la declaración general de subsistencia de normas contenida en la regla XVII de la Instrucción de 31 de octubre de 1951, puesto que aquella Orden fué dictada cuando sólo existían cambios oficiales generales y especiales, y es forzoso atemperarla a la creación de los nuevos cambios de mercado libre admitidos legalmente con posterioridad.

Considerando que, correspondiendo al Instituto Español de Moneda Extranjera, según apartado a) del art. 7.<sup>o</sup> de la Ley de 25 de agosto de 1939, que le creó, centralizar, de modo exclusivo, las operaciones de compra y venta de divisas, y siendo facultad atribuida a su Dirección General por el apartado b), epígrafe c), del art. 6.<sup>o</sup> de los Estatutos por que se rige dicho Organismo, aprobados por Decreto de 24 de noviembre de 1939, la de fijar los cambios oficiales de las monedas extranjeras; obró acertadamente el liquidador al solicitar de la nombrada Dirección que le manifestase cuál fuera el cambio aplicable, comunicándole, a tal objeto, el texto literal de la condición 2.<sup>a</sup> que rigió la subasta, y al criterio notificado por el Director General del Instituto debe estarse, por razón de la autoridad que, como queda dicho, le corresponde en la materia, o sea al cambio del mercado libre.

Considerando que este criterio, de información de cambios, a través del Instituto Español de Moneda Extranjera y de aplicación de los correspondientes al mercado libre de divisas, concuerda con el que ha establecido la Orden del Ministerio de Hacienda, de 15 de junio de 1954, al disponer, respecto de la contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, que en lo sucesivo los cambios que deberán aplicarse para la reducción a pesetas de la correspondiente moneda extranjera, en las liquidaciones que hayan de practicarse por dicha contribución, siempre que sean consecuencia de devengos para el Tesoro, posteriores al 25 de noviembre de 1951, serán los que semanalmente fije el Instituto nombrado y figuren en las relaciones que se publican en el *Boletín Oficial del Estado*, de acuerdo con las normas de la Instrucción de 31 de octubre del citado año, tomándose al efecto, los últimos inmediatamente anteriores a la fecha en que se produzcan los devengos

correspondientes; y que cuando la moneda extranjera en que estuviesen expresadas las bases impositivas no figurase en las aludidas relaciones, las oficinas liquidadoras solicitarán de la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas la pertinente información, que de aquel Instituto habrá de recabarse; disposiciones que ponen de manifiesto la autoridad que corresponde al Instituto Español de Moneda Extranjera en el cumplimiento de su cometido y la necesidad de tener en cuenta, juntamente con los distintos tipos de cambio que antes existían, los del mercado libre de divisas desde que éste fué creado.

Considerando que, frente a la anterior motivación fiscal y específica, son inoperantes las personales interpretaciones extensamente consignadas por la sociedad reclamante en sus alegaciones de primera instancia y en el correlativo escrito de apelación, referente a la aplicación del comúnmente denominado cambio oficial; siendo además de tener en cuenta que pretendiendo conseguir una excepción a los preceptos legales mencionados, le correspondía, conforme al art. 63 del Reglamento de procedimiento, probar los correspondientes extremos de hecho que pudieran justificar la procedencia de aplicar el cambio que pretende y no el del mercado libre, exponiendo detallada y justificadamente cuales hayan sido las operaciones realizadas por su parte para cumplir la obligación que contrajo en la subasta, a fin de que, en vista de ellas, la Dirección General del Instituto Español de Moneda Extranjera, hubiese fijado el cambio oportuno, y es lo cierto que, en vez de obrar así, «F. E. de C.» se ha limitado a expresar vagamente las distintas soluciones que, en su opinión, podía adoptar para realizar los pagos que le incumbian, sin afirmar siquiera si los tenía efectuados o no, cuando se fijó la base de liquidación disputada.

Considerando que, por cuanto queda dicho, procede desestimar la apelación interpuesta contra el fallo que dictó el Tribunal de T., en el expediente de reclamación que trató con el núm. 65 del año 1952, el día 30 de abril de 1954, confirmando la base liquidable fijada en 1.114.399.508,52 pesetas.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1958.*

Considerando que al relacionarse, en el correspondiente pliego, las condiciones con sujeción a las cuales había de realizarse la enajenación, en pública subasta, de los bienes mercantiles propiedad de «Barcelona Traction», cuya venta fué ordenada por resolución del Juez especial de la quiebra de esa Sociedad, se hizo constar: que los órganos legítimos de la indicada quiebra enajenaban la propiedad, posesión y pertenencia de la Sociedad quebrada sobre los bienes señalados en el apartado 1.<sup>º</sup> de la parte 1.<sup>a</sup> del aludido pliego, con cuantos derechos, privilegios y ventajas eran inherentes a ellos; que los expresados bienes se vendían con la obligación de liquidar y pagar las deudas garantizadas con los gravámenes a que están afectos; que el tipo alzado mínimo de la subasta sería el de 10.000.000 de pesetas, siendo además de cuenta y cargo del adjudicatario liquidar y pagar 9.591.857 libras esterlinas, importe de las obligaciones emitidas por la Sociedad quebrada y de los cupones de las mismas no pagados; que el remate sería adjudicado al mejor postor; que, acreditado por el rematante el cumplimiento de sus obligaciones, se procedería a la adjudicación definitiva de los efectos mercantiles vendidos; que por el Corredor de Comercio designado para la subasta sería intervenida la transmisión de los expresados efectos mercantiles vendidos, y, finalmente, que la celebración del remate tendría lugar en la Sala audiencia del Juzgado de primera instancia de Reus.

Considerando que, esto sentado, y habida cuenta, además, que del acta de la subasta aparece que ésta se celebró en presencia del Juez de la quiebra, con la concurrencia de Corredor de Comercio, y que dicho Juez aprobó el remate provisionalmente, es obligado reconocer que la enajenación y adquisición de los bienes de que se trata se efectuó en la indicada subasta, ya que allí se realizó el convenio sobre la cosa y el precio, y quedó, por tanto, con arreglo a los arts. 1.445 y 1.450 del Código Civil, perfecto el contrato de enajenación, aunque posteriormente se solemnizase con la intervención del Corredor de Comercio y la expedición de la correspondiente póliza.

Considerando que tampoco puede ofrecer duda que el acto de

la enajenación de bienes o valores mercantiles llevado a cabo judicialmente por el organismo de la quiebra de «Barcelona Traktion», ni puede ser equiparado a las negociaciones catalogadas como exentas en el número 7.<sup>º</sup> del art. 6.<sup>º</sup> del Régimen de Derechos reales, pues esa disposición se refiere únicamente a las operaciones propias del tráfico mercantil entre particulares, ni deja tal acto de encajar, como sujeto a aquel impuesto, en los preceptos del apartado 6.<sup>º</sup> del art. 20 y del apartado 2.<sup>º</sup> del artículo 48 del repetido Reglamento, preceptos que someten a tributación la transmisión de valores mercantiles e industriales mediante documento judicial.

Considerando que para la decisión de la segunda de las cuestiones del recurso ha de tenerse presente que el art. 63 del tan citado Reglamento de Derechos reales, prescribe que «si el valor de los bienes o derechos se fijare en moneda extranjera y nacional, el mayor valor resultante por la diferencia de cambio, con relación a la última, deberá tomarse en cuenta para la determinación de la base liquidable»; es decir, que cual ya declaró la sentencia de 25 de abril de 1911, el verdadero valor de lo que se fija o calcula en moneda extranjera es, en relación con la unidad monetaria española en que se verifique la liquidación, la diferencia en más que acuse el cambio del día en que se causó el acto que motiva la exacción.

Considerando que la discrepancia que al hacerse aplicación de ese precepto reglamentario ha surgido entre la Administración y Fuerzas Eléctricas de Cataluña obedece a la circunstancia de que hasta el reciente Decreto de unificación de cambios de 5 de abril de 1957, en materia de cambios de moneda extranjera, nuestra política monetaria venía desenvolviéndose a través de los llamados «cambios oficiales» de publicación diaria en el *B. O. del Estado* y «cambios especiales, establecidos por el Decreto de 3 de diciembre de 1948 para la exportación e importación de determinadas mercancías y otras operaciones comerciales o financieras, y, posteriormente, por el Decreto de 26 de octubre de 1951 y disposiciones complementarias sobre mercado libre de divisas en la Bolsa de Comercio de Madrid; circunstancia la expresada que dió lugar a que, al convertir en pesetas las libras esterlinas que juegan en la operación o acto liquidado, la Administración toma-

se como cambio adecuado el del mercado libre de divisas, y a que, por el contrario, la recurrente haya sostenido y sostenga que la conversión debe hacerse al cambio oficial que regía al causarse dicho acto liquidado.

Considerando que la Orden de 3 de diciembre de 1948, desarrollando lo dispuesto en el Decreto de igual fecha, que fijó el sistema de cambios especiales, prescribe, en el párrafo 2.<sup>º</sup> de su norma 1.<sup>a</sup>, que, «a todas las transacciones, cualquiera que sea su carácter, para las que se encuentre en vigencia un cambio especial, oportunamente publicado, les serán aplicables los cambios oficiales».

Considerando que no existe disposición que directa o indirectamente autorice la aplicación, en el impuesto de Derechos reales, de algunos de los mencionados cambios especiales, a diferencia de lo que ocurre respecto del impuesto de Emisión y Negociación de valores mobiliarios, en donde los arts. 11 y 12 de la ley de 13 de marzo de 1943 ordenan que se apliquen los cambios de exportación, y, a diferencia también de lo establecido, para la contribución de Utilidades, por la Orden de 15 de julio de 1954, que previno que para lo sucesivo la reducción en pesetas de la moneda extranjera se hará de acuerdo con los cambios que resulten del mercado libre, orden ésta que, aunque se hubiese dictado, no para la contribución de Utilidades únicamente, sino para los impuestos en general, nunca sería aplicable a las liquidaciones discutidas, por ser las mismas de fecha anterior a la de la Orden.

Considerando que, de cuanto queda expuesto, claramente se deduce la procedencia de revocar el acuerdo impugnado, en cuanto a efectos del art. 63 del Reglamento de Derechos reales, estimó aplicables a la transmisión de bienes a que el litigio se refiere, un cambio distinto y superior al oficial vigente al tiempo de dicha transmisión, y, la procedencia, asimismo, de confirmar en lo demás aquel acuerdo,

Fallamos que debemos revocar y revocamos el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de junio de 1955, en cuanto por él se estimó aplicable, para la conversión en pesetas de las libras esterlinas que juegan en la subasta celebrada el 4 de enero de 1952, de los bienes mercantiles que pertenecieron a la «Barcelona Traction Light and Power», el cambio a que a la

sazón regía para el mercado libre de divisas, y, en su lugar, declaramos que el cambio que debe aplicarse a la indicada conversión es el de 30,66 pesetas por libra esterlina, cambio que en la fecha de aquella subasta figuraba como oficial para la aludida moneda extranjera. Confirmamos en todo lo demás el expresado acuerdo, y mandamos que las liquidaciones motivadas por la citada subasta y confirmadas por el acuerdo recurrido, se rectifiquen en lo necesario para que las mismas resulten ajustadas a los pronunciamientos de la presente resolución.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en el *B. O. del Estado* e insertará en la *Colección Legislativa*, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

\* \* \*

*Observación.*—El Tribunal Supremo casi no alude al extenso razonamiento utilizado por el Tribunal Central para demostrar la procedencia del cambio del mercado libre. Ni siquiera cita al Instituto de Moneda Extranjera, tan importante para el Central, y aunque se refiere a la orden de 15 de julio de 1954, omite que, según dice el Central, tal orden determina la aplicación del cambio del mercado libre a las liquidaciones sucesivas, pero *respecto de devengos posteriores al 25 de noviembre de 1951*, lo cual parece indicar que dicha orden, más que fijar un cambio, se limitó a resolver que, desde el establecimiento del mercado libre, el resultante de éste es el que decidió aplicarse.

No deja de resultar curioso que, cuando ya no se discute la cuestión de si se presentó o no el documento en plazo, por haber resuelto el Tribunal Provincial que sí y desistido la Dirección del recurso que entabló, diga el Tribunal Supremo que la enajenación y adquisición de los bienes se efectuó en la subasta, y que allí se realizó el convenio sobre la cosa y el precio y quedó perfecto el contrato de enajenación. Esto mismo consideró el Liquidador para estimar que el documento había sido presentado fuera de plazo.

M. B. G.