

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3ª, SECC.2ª)
Sentencia de 12 de noviembre de 2002
Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó

Los pagarés nominativos sin cláusula “no a la orden” o sin ninguna cláusula, se sujetan al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Los pagarés nominativos sin cláusula “no a la orden” o sin ninguna cláusula, se sujetan al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La sentencia, fundada en la Ley Cambiaria y del Cheque, 19/1985, aunque dictada en relación con el artículo 33 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, interpreta el sentido del artículo 33.2 del Texto Refundido del ITP y AJD aprobado por el RD Leg 1/1993, de 24 de septiembre y del Reglamento del ITP y AJD aprobado por el RD 828/1995, de 29 de mayo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Tercero.- *El presente recurso de casación ... se funda, su vez, en el siguiente motivo de impugnación: Infracción del artículo 33 del RD Leg 3050/1980, en la redacción dada por la Disposición Adicional Segunda de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, porque, (a), partiendo de lo sentado en el acuerdo del TEAC de 31 de mayo de 1995, a raíz de la Ley Cambiaria y del Cheque 19/1985, las letras y los pagarés son, en principio, documentos “a la orden”; y, por tanto, endosables, tanto si llevan expresamente tal cláusula como si no, y sólo dejan de ser documentos a la orden (y endosables) si llevan la cláusula “no a la orden”; y, (b), en consecuencia, como los pagarés del caso examinado no contienen cláusula “no a la orden” hay que concluir que son endosables y, como tales, cumplen función de giro, y, además, siendo así que las letras de cambio pueden ser giradas por el librador a su propio cargo, dejando de ser así una promesa de pago por un tercero para convertirse en una promesa de pago por sí mismo, igual que un pagaré, debe concluirse que los pagarés objeto de controversia en este caso equivalen y suplen a letras giradas al propio cargo y, por tanto, devienen sujetos al IAJD.*

Cuarto.- *Procede, en consecuencia, estimar el presente recurso casacional, no sólo en virtud de lo razonado en el acuerdo del TEAC de 31 de mayo de 1995 y en el propio escrito de interposición del recurso (que, por su correcta atemperación a derecho, lo damos aquí por reproducido, haciéndolo nuestro), sino también porque:*

A) Frente a la disyuntiva, en un caso como el que es objeto de debate, de si lo importante (para concretar si se da, o no, en un pagaré nominativo la función de giro) es la inserción formal en el mismo de la cláusula “a la orden” o si lo es su aptitud para ser endosado aun cuando carezca de la citada cláusula, nos hemos de decantar por esta segunda alternativa, por mor de que, según la Ley 19/1985, de 16 de julio (que entró en vigor el 1 de enero de 1986), el pagaré nominativo, al desempeñar de modo originario una función de giro, puede transmitirse por endoso, pese a que en él no conste de modo expreso la cláusula “a la orden”.

Y es que tanto si el pagaré es nominativo como si se extiende “a la orden” es posible su transmisión por endoso, pues el artículo 96 de la citada Ley 19/1985 declara aplicables al pagaré las disposiciones relativas a la letra de cambio y referentes al endoso (artículos 14 a 24), y dicho artículo 14 establece que “la letra de cambio, aunque no esté expresamente librada a la orden, será transmisible por endoso”, con el aditamento aclaratorio de que “cuando el librador haya escrito en la letra de cambio las palabras “no a la orden” o una expresión equivalente, el título no será transmisible sino en la forma y con los efectos de una cesión ordinaria” (y esto es lo que hace factible que el pagaré nominativo circule como un pagaré a la orden y sea transmisible por endoso, a menos que lleve escrita la cláusula “no a la orden”).

B) Conclusión que, fundada en que la normativa tributaria sobre documentos de giro tiene un soporte jurídico-mercantil incuestionable y no es posible soslayar, por tanto, la influencia directa que sobre la materia tributaria tiene la innovación entronizada por la Ley 19/1985, puede ser, sin embargo, en cierto modo, objeto de reconsideración (como se infiere implícitamente del propio tenor de la sentencia de instancia), en tanto en cuanto, (a), el artículo 33.2 del nuevo Texto Refundido del ITP y AJD aprobado por el RD Leg 1/1993, de 24 de septiembre, sigue haciendo mención, a efectos de la sujeción al IAJD, a que en el documento figure la cláusula “a la orden” (a pesar de que ya había entrado en vigor, el 1 de enero de 1986, la Ley 19/1985), lo cual implica que, pese a tal innovación jurídico mercantil, se reiteró lo que se indicaba en el mismo precepto del RD Leg 3050/1980 porque, al parecer, sólo se quería gravar aquellos documentos mercantiles en que figurase la citada cláusula en sentido positivo; (b), la nueva tesis no afecta al documento sino a un acontecimiento sobrevenido como es la posibilidad del endoso, hecho que es sólo una previsión de futuro y que no concurre en el momento del devengo del tributo (que es la expedición del documento), y tanto es así que la Asociación Española de la Banca Privada, en Circular de 16 de febrero de 1988, admitió la sujeción al Impuesto de los pagarés nominativos siempre que con posterioridad a su emisión el pagaré se descuenta o sea objeto de endoso pleno; y, (c), podrían carecer de sentido los innumerables pagarés que se emiten por las empresas a fin de satisfacer sus obligaciones con el personal o con otra clase de acreedores (proveedores, contratistas, suministradores, etc.), y que sólo se usan para abonarlos en las cuentas corrientes de los tomadores, en cuanto supondría la exigencia de un tributo que sólo se pensó para los documentos que nacen con vocación de circulación y no para aquéllos que no comportan previsión formal de endoso alguno.

C) No obstante lo acabado de exponer, lo cierto es que el nuevo Reglamento del ITP y AJD aprobado por el RD 828/1995, de 29 de mayo (sobre el que esta Sección y Sala ha dictado, ya, dos importantes sentencias de fecha 3 de noviembre de 1997), establece, en su artículo 76.3.a), que “a los efectos del número anterior -en el que se hace referencia a cuándo un documento realiza función de giro- cumplen función de giro “los pagarés cambiarios, excepto los expedidos con la cláusula no a la orden o cualquiera otra equivalente”, lo cual implica, de acuerdo con la nueva tesis que aquí se propugna (y que ha sido seguida por el TEAC en su resolución de 31 de mayo de 1995 y por el Abogado del Estado en su recurso casacional), el dar carta de naturaleza a la recepción (predicable desde el 1 de enero de 1986) de los conceptos y técnicas regulados en la Ley Cambiaria y del Cheque 19/1985 en el sentido, que aquí conceptuamos que es el conforme a derecho, de que los pagarés cambiarios, o sea, los emitidos con carácter nominativo (como es el caso de autos) o a la orden, y que pueden comportar la transmisión del crédito incorporado al documento mediante la adhesión de un nuevo obligado, devienen, desde la indicada fecha del 1 de enero de 1986, susceptibles de ser gravados con el IAJD.

D) Y tan es así que en la sentencia de 3 de noviembre de 1997 (recaída en el recurso de casación número 544/1995) se declara, en el párrafo segundo de su undécimo Fundamento Jurídico, que si bien es cierto que el artículo 33.2 del RD Leg 3050/1980 sólo incluye entre los documentos mercantiles sujetos los que realicen función de giro o la suplan (considerándose tales, literalmente, entre otros supuestos, los pagarés con cláusula “a la orden”), no es menos cierto que, a diferencia del régimen jurídico anterior a la Ley Cambiaria y del Cheque 19/1985, ésta última estableció, en sus artículos 94 a 97, una nueva regulación del pagaré cambiario, haciendo posible la emisión de pagarés cambiarios nominativos y no sólo a la orden, conforme sucedía en el Código de Comercio de 1885; por su parte, el artículo 96 declaró aplicables al pagaré las disposiciones de la letra de cambio referentes al endoso y, por tanto, la que dispone (artículo 14) que la letra, aunque no esté expresamente librada a la orden, será transmisible por endoso a no ser que el librador haya escrito en ella la cláusula “no a la orden”, en cuyo caso la transmisión debe efectuarse de conformidad con las normas previstas para la cesión de créditos (artículos 347 y 348 del CCo).

Es decir, esta regulación permite al pagaré nominativo circular como un pagaré a la orden y ser transmisible por endoso, a no ser que incorpore la cláusula “no a la orden”.

El artículo 76 del RD 828/1995 no ha hecho otra cosa que recoger esta reforma legislativa (que era aplicable, obviamente, desde el 1 de enero de 1986, en que entró en vigor la Ley 19/1985), que ha permitido, por lo dicho, que el pagaré nominativo pueda ser considerado como documento de giro si no está expedido “no a la orden”; pues al fin y a la postre la autonomía del ordenamiento tributario no puede prescindir de la regulación jurídico mercantil que forma parte, a su vez, de la configuración de los diferentes hechos imposables o supuestos de sujeción.