

La devolución de ingresos indebidos por el Impuesto de Derechos reales

I. FUENTES

La cuestión de la devolución de ingresos indebidos se halla regulada en nuestra legislación por dos tipos de fuentes : a) Las generales y comunes a todos los impuestos ; más concretamente, los artículos 6.º y 118 del Reglamento de procedimiento económicoadministrativo de 29 de julio de 1924. b) Las fuentes especiales o peculiares de cada impuesto ; en el caso del de Derechos reales se hallan constituidas por los artículos 207 a 211 del Reglamento vigente, que lleva fecha 7 de noviembre de 1947.

Precisamente el primero de tales artículos, el 207, establece en su párrafo 1 : «La tramitación de todos los expedientes y reclamaciones que se produzcan referentes al Impuesto de Derechos reales se ajustará a lo prevenido en la Ley de 19 de octubre de 1889 y en el Reglamento del procedimiento de las reclamaciones económicoadministrativas de 29 de julio de 1924, modificado por Decreto de 2 de agosto de 1934, salvo aquellos para los cuales se determine en el presente una tramitación especial.»

No se hallan, pues, privadas de interés las fuentes generales más arriba enumeradas, aun tratándose concretamente del Impuesto de Derechos reales, pues para casos de inexistencia de tramitación especial en éste regirá el *ius commune* del procedimiento económicoadministrativo, o sea, el Reglamento de 29 de julio de 1924.

II. DELIMITACIÓN DE LA FIGURA ESTUDIADA

En el Reglamento de procedimiento económicoadministrativo, dos son los supuestos previstos de devolución de ingresos : a) El del artículo 6.º, en que la devolución viene motivada por la duplicación de

pago o el error de hecho ; y b) El del artículo 118, en que se debe la devolución a una resolución firme de recurso, reclamación o expediente.

En el Reglamento del Impuesto de Derechos reales es preciso separar los supuestos siguientes :

a) El del artículo 207, párrafos 3.º y 4.º, relativos al caso de errores materiales, marífiestamente comprobados antes que se realice el ingreso. Según dichos párrafos :

«3.º Esto no obstante, cuando en dichos actos se padezcan errores materiales comprobados, antes de verificarse el ingreso de las cantidades liquidadas podrán las Oficinas liquidadoras instruir de oficio, o a instancia de parte, el oportuno expediente para su rectificación, la cual podrá acordar el Delegado de Hacienda, con informe del Abogado del Estado y del Interventor, dejando en todo caso unidos, como justificantes de la liquidación que nuevamente se practique, la que fué objeto de rectificación, o certificación de la misma, y el expediente en que se acordare, haciéndolo también constar en la casilla correspondiente del libro registro de liquidaciones.

4.º Si el Interventor o el Abogado del Estado se opusieren a la rectificación, ésta no podrá acordarse sino a virtud de reclamación de los interesados, que se tramitará en la forma prevenida en el citado Reglamento del procedimiento.»

El caso indicado se halla también previsto en el párrafo 2.º del artículo 6.º del Reglamento de procedimiento económicoadministrativo, que prevé el caso de que la Administración advierta los errores de hecho antes de que se realice el ingreso correspondiente en las arcas del Tesoro, ordenando se rectifiquen de oficio las liquidaciones mediante expediente sumario, a propuesta de la Oficina gestora o de la Intervención, oyendo siempre a ésta y acordando en definitiva lo procedente el Centro ministerial o la Delegación de Hacienda.

No se trata, propiamente hablando, de un caso de *devolución* de ingreso indebido, sino de *evitación* de tal ingreso ; la corrección del error de oficio hace que el caso tenga poco interés para el contribuyente. Además, repetimos, no es un supuesto de devolución de ingreso, ya que el pago no se ha verificado, lo que nos veda un estudio de dicha cuestión en el presente trabajo.

b) El del artículo 210, en que al no darse los requisitos pre-

vistos por el artículo 208 para la devolución propiamente dicha (duplicación de pago o notorio error de hecho), la tramitación es la corriente en el procedimiento económicoadministrativo, sin más particularidad que la expresada por el artículo 210, párrafo 2.º, según el cual «será trámite necesario el informe del Liquidador que hubiese realizado el acto administrativo reclamado».

Este caso podrá dar lugar, de prosperar la reclamación, a la devolución prevista en el artículo 118 del Reglamento de procedimiento, de cuya transcripción prescindimos en gracia a la brevedad.

c) Semejante al caso del artículo 118 del Reglamento de procedimiento económicoadministrativo es el previsto en el artículo 211 del Reglamento de Derechos reales, relativo al caso en que por fallo firme de los Tribunales competentes o acuerdo administrativo de la misma naturaleza hubiere lugar a la devolución a los contribuyentes de la multa, partes de multas u honorarios percibidos por los Liquidadores del Impuesto en los partidos judiciales; la tramitación es también en estos casos de oficio, lo que nos releva de un estudio más amplio de dicho precepto.

d) El caso que verdaderamente nos interesa, y que da lugar al presente trabajo, es el de los artículos 208 y 209, referente ya concretamente a devolución de ingresos motivada por duplicación de pago o notorio error de hecho. El primero de los citados artículos regula los supuestos de aplicación de la cuestión; y el 209 el procedimiento o tramitación del expediente.

III. CONDICIONES DE FONDO DE LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Según el artículo 208:

«Cuando los contribuyentes se consideren con derecho a la devolución de cantidades satisfechas por el Impuesto, bien por error de hecho o duplicación de pago, o ya por haberse cumplido alguna de las condiciones o requisitos que conforme a este Reglamento dan lugar a aquélla, podrán solicitarlo de la Delegación de Hacienda, dentro del plazo de cinco años, que se contará, según los casos, con sujeción a las siguientes reglas:

1.º En los de adjudicación para pago de deudas, desde el día

siguiente a la fecha de la estructura de venta, cesión o adjudicación de los bienes inmuebles o Derechos reales adjudicados con dicho objeto, siempre que aquélla se hubiere otorgado dentro del plazo que señala el artículo 9.º de este Reglamento.

2.ª En las devoluciones por cumplimiento de condiciones resolutorias o en virtud de sentencias o resoluciones administrativas declaratorias de la rescisión o nulidad de actos o contratos, desde el día siguiente al en que se cumpla la condición o sea firme la sentencia o resolución.

3.ª En las devoluciones motivadas por error puramente material o de hecho, como equivocación aritmética al verificar la liquidación o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, y en las que se funden en duplicación de pago de la misma cantidad en una o en distintas Oficinas liquidadoras, a partir del día siguiente a la fecha en que se verificó el ingreso que se considere indebido.»

Distingue el párrafo primero los dos supuestos de devolución, también recogidos por el artículo 6.º del Reglamento de procedimiento, a saber: duplicación de pago y notorio error de hecho.

A) Duplicación de pago.

El concepto de duplicación de pago no se halla definido en nuestro Derecho, mas es evidente que si desde un punto de vista civil el pago de la obligación es la forma más corriente de extinción de la misma, el verificar doble pago supondrá la entrega de una prestación al acreedor cuando éste ya ha sido debidamente satisfecho y, en consecuencia, la obligación se ha extinguido.

Llevada la doctrina al campo administrativo, es evidente que si la obligación tributaria ha sido debidamente extinguida por pago no procede un nuevo pago, pues en este caso se originará un evidente enriquecimiento de quien antes fué acreedor (el Estado).

La cuestión de duplicación de pago no es fácil se produzca por girarse por el mismo Organismo administrativo (Oficina liquidadora, en nuestro caso), dos liquidaciones por el mismo acto sujeto a tributación y por el mismo concepto tributario. Ello supondría una evidente irregularidad administrativa. Pero ya la regla tercera del artículo 208 prevé la duplicación de pago «en una o en distintas Oficinas liquidadoras», lo cual ya es más explicable.

Además, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre este concepto se ha referido en la totalidad de los casos a supuestos en que un acto había dado lugar a varias liquidaciones e ingresos de cuotas tributarias; una a favor del Estado y otra, por liquidación distinta, a favor de Diputación foral con régimen autónomo u Organismo semejante. La duplicación es en estos casos más explicable, pero aun en ellos ha declarado con reiteración el Tribunal Supremo que sigue existiendo, sobre todo a efectos de dar lugar a la devolución de la última de las cuotas satisfechas. La doctrina del Tribunal Supremo se ha formado poco a poco:

Así, en Sentencia de 16 de enero de 1914, el Tribunal Supremo, amparándose en que en vía administrativa se había limitado el Estado a rechazar por extemporánea la reclamación por no haberse producido en el plazo de quince días (ver artículo 210 del Reglamento del Impuesto), declara: «Que la cuestión planteada ante la Administración activa por la sociedad... está comprendida a los efectos del plazo para solicitar la devolución de cantidades en el artículo 137 (hoy 208) del Reglamento sobre el Impuesto de Derechos reales y que, en su consecuencia, aquélla está en el deber de dictar la Resolución que estime justa sobre la procedencia o nulidad de las liquidaciones de que se trata, conceptos que entrañan y coexistencia legal de ambas para determinar en definitiva si debe o no apreciarse duplicación de pago, y si ha lugar a la devolución de alguna cantidad, previos los esclarecimientos que estime del caso si los consideran necesarios o convenientes.»

Con limitaciones idénticas se dictó la Sentencia de 10 de enero de 1916, que declara que la cuestión «está comprendida a efectos del plazo para solicitar la devolución de cantidades en el artículo 137 (hoy 208) del Reglamento del Impuesto de Derechos reales; y que, en su consecuencia, está la Administración en el deber de dictar la Resolución que estime justa sobre la procedencia o nulidad de las liquidaciones de que se trata, conceptos que entrañan, y coexistencia de unas y otras para determinar en definitiva si debe o no apreciarse duplicación de pago, y si ha lugar a la devolución de alguna cantidad, previos los esclarecimientos que estime del caso, si los considera necesarios y convenientes.»

Y añade la misma Sentencia, entrando en parte en el fondo de

la cuestión: «Que el hecho de regir en Vizcaya para la cobranza del Impuesto un Reglamento especial, aprobado por su Diputación en 5 de enero de 1907, no significa más que el debido ejercicio de un derecho de elección de medios por parte de quien viene llamado autorizadamente al cumplimiento de una obligación, sin que por tal accidente pueda quedar olvidado el origen de esto y desnaturalizadas sus legítimas consecuencias, ni llegar tampoco a la conclusión acogida sin valedero apoyo en el acuerdo recurrido, de que en Vizcaya no existe un verdadero Impuesto de Derechos reales, sino un arbitrio especial creado con el mismo nombre.»

La Sentencia que más abiertamente plantea y resuelve esta cuestión es la de 1 de julio de 1916, que declara que «aunque no se trate de una duplicación de pago con relación a la misma persona o entidad, sino de un sólo acto que originó dos exacciones» ello es «cosa inadmisibile, por cuanto un mismo acto no puede ser gravado dos veces por igual concepto, y es procedente dar lugar a la devolución de ingreso indebido solicitada por la persona que no podía calificarse de contribuyente...»

Finalmente, la Sentencia de 5 de julio de 1920 parte del supuesto de que es indebido uno de los ingresos cuando se han verificado dos por el mismo concepto tributario y en razón del mismo acto sujeto, si bien no concede la devolución por no reclamarse sobre el ingreso que supuso duplicación de pago, sino sobre el primeramente verificado; dice: «Que las razones expuestas demuestran que no puede calificarse como indebido el ingreso impugnado, ni aun en el supuesto que se alega de habérselo cometido duplicación de pago... porque de haberse cobrado en esa Oficina el Impuesto especial por la transformación de otros bienes que los sujetos al régimen foral, el ingreso indebido sería éste evidentemente, que por no haber sido impugnado en vía gubernativa ni en la contenciosa, no puede ser objeto de examen por este Tribunal.»

B) Notorio error de hecho.

1. Son los casos más frecuentes. Para que dé lugar a devolución de ingreso indebido, es preciso que el error de hecho sea imputable a la Administración o al contribuyente. Un detenido estudio de este punto impone plantear en toda su extensión el tema de la distinción entre error de hecho y de derecho como previo para la

determinación en cada caso de si existirá el error necesario para que la devolución proceda. El hecho de que prácticamente la Administración tenga tendencia a refugiarse en la presunta existencia de un error de derecho obliga a verificar este estudio con mayor detenimiento, dado que, además, como veremos, los tipos de error mencionados por la regla tercera del art. 208 del Reglamento del Impuesto —lo mismo que los del párrafo primero del artículo 6.º del Reglamento de procedimiento— no constituye una enumeración exhaustiva, un *numeros clausus*, sino una mención *ad exemplum*, y por ello conviene determinar con toda precisión los límites del error de hecho para su aplicación a esta cuestión.

El concepto de error de hecho y su distinción del de Derecho ha apasionado ya desde la antigüedad a los juristas. En su trabajo «Apuntes para el estudio de los errores de hecho y de derecho en casación; el documento público y el documento auténtico», recogido en los «Anales de la Academia Matritense del Notariado» (tomo I, páginas 561 y siguientes), estudia D. MANUEL DE LA PLAZA este tema en sus aspectos históricos, citando (página 571) dos textos: uno del Digesto y otro contenido en la Constitución del Emperador Alejandro «quando provocare non est necesse». En el primer texto citado, el juzgador había de precisar si, en efecto, existe el precepto legal aludido (*quaestio iuris*) y si realmente se dan en el solicitante las condiciones preestablecidas en la norma (*quaestio facti*). En el segundo, referente a la validez de un testamento, el juzgador había de resolver: si existe la norma y dice lo que se le atribuye (*quaestio iuris*) o si, aun existiendo, es o no verdad el supuesto de hecho (*quaestio facti*).

Según ello, puede separarse: 1) La cuestión de si existe la norma y dice lo que se le atribuye: existencia e interpretación de la norma (*quaestio iuris*); 2) La cuestión de si se dan en el solicitante las condiciones establecidas en la norma, si el supuesto de hecho coincide o no con el contemplado por la norma (*quaestio facti*).

En el mismo sentido, la doctrina moderna refiere el error de Derecho a «la existencia o contenido de una norma jurídica» o interpretación de su significado con aplicación a una situación que no regula y, por tanto, también atribución a un hecho o una relación de una calificación jurídica distinta de la que le es propia; y, finalmente,

suposición de la vigencia de una norma inexistente. Es, en cambio, error de hecho el referente a la existencia o modo de ser en concreto de un hecho o relación de la vida real, aunque constituya, a su vez, la hipótesis material prevista por una norma que la enlaza con una situación jurídica» (BETTI, «Teoría general del negocio jurídico», trad. esp.; 1950, pág. 334).

Como dice LEGAZ Y LACAMBRA («Introducción a la Ciencia del Derecho», Barcelona, 1943, pág. 449), «el error es, como ya había visto ALFONSO DE CASTRO (*La fuerza de la Ley Penal*, ed. SÁNCHEZ GALLEGO, lib. II, vol. II, pág. 237), aquella forma de ignorancia que ARISTÓTELES llamaba de disposición, y que consiste en juzgar de un objeto en un modo distinto a como es en la realidad», y, por tanto, puede referirse tanto a los hechos que forman el supuesto de la norma jurídica como a la existencia y contenido de la misma.

Sabido es que tradicionalmente se ha considerado la norma jurídica como una proposición condicional, que se formula en los siguientes términos: si es A (supuesto de hecho), es B (disposición legal). En la aplicación al caso concreto, el juez o intérprete ha de suprimir el caso en la norma y razonar de la forma siguiente: es A (se da el supuesto de hecho previsto por la norma), luego es B (ha de aplicarse el precepto contenido en la norma y dictado para ese caso).

En este silogismo, el error de hecho puede darse sobre la segunda premisa, esto es, sobre la existencia de un supuesto de hecho idéntico al previsto por la norma. Es, en cambio, cuestión jurídica la de existencia e interpretación de la disposición legal y la de aplicación de sus preceptos al caso idéntico al contemplado por la norma.

Y, por tanto, el error de hecho es el error referente a la cuestión de si se dan en el caso a resolver las condiciones establecidas por la norma; y el error de Derecho el referente a la existencia e interpretación de dicha norma.

2. El Tribunal Económico Administrativo Central ha tratado de fijar el concepto del error de hecho en Resolución de 1 de mayo de 1945, precisando que se trata del que «versa sobre un hecho que tenga una realidad objetiva»; en la de 17 de julio de 1945 da el concepto de error de hecho diciendo que se trata de aquellos errores «relativos a los hechos sobre los cuales se aplican los preceptos legá-

les correspondientes»; y frente a ello fija, en Resolución de 9 de octubre de 1945, el concepto de error de Derecho como el derivado de «una interpretación de leyes». Finalmente, la Resolución de 26 de noviembre de 1946 distingue el «error material o de hecho» y el «error esencialmente de Derecho o de concepto», toda vez que se trata de la interpretación de los preceptos legales.

La Resolución reciente de 2 de febrero de 1951 identifica el error de Derecho con la cuestión «de aplicación o inaplicación de una norma legal». Y la de 9 de febrero del mismo año declara en sus considerandos tercero y cuarto «que en reiteradas Resoluciones de este Tribunal Central, entre ellas en la de 15 de enero de 1935, se ha mantenido la doctrina de que los errores de hecho sólo pueden referirse a los que tienen una realidad independiente de toda opinión; mientras que los errores de Derecho se derivan de la interpretación de las leyes, doctrina que marca con perfecta claridad el ámbito de aplicación del artículo 6.º del Reglamento de procedimiento, que sólo corresponde a los primeros, ya que los errores de Derecho en cuanto al plazo de reclamación tienen señalado el taxativo de quince días hábiles que establece el artículo 62 del propio Reglamento».

3. El Tribunal Supremo ha delimitado con claridad y reiteración el error de hecho frente al de Derecho partiendo de idénticos principios. Por vía de ejemplo examinaremos las siguientes Sentencias:

La de 19 de mayo de 1916 dice que no puede confundirse el error de mero hecho «con el error de Derecho en que haya incurrido la Administración, aplicando equivocadamente los textos legales que condicionen el tributo u omitiendo la aplicación de alguno de ellos».

Las Sentencias de 15 de enero y 22 de febrero de 1916 separan el «error... material o de hecho» del «error esencialmente de Derecho, de doctrina, de interpretación de leyes».

La Sentencia de 3 de abril de 1916 dice que «el error en que pueda haberse incurrido al incluir el contrato en un texto legal distinto del adecuado, no dependerá de ninguna equivocación motivada por haber partido de hechos inexactos, sino de la indebida aplicación, torcida interpretación o directa violación del precepto en que los del adecuado, habrían de comprenderse».

La Sentencia de 28 de mayo de 1918 declara: «Siendo, por lo

tanto, la cuestión planteada la de si el contrato está o no sujeto a tributación, no cabe dudar que en el supuesto de haberse cometido error no lo será de hecho o puramente material, sino que afectará a la calificación jurídica, más o menos acertada, del acto consignado en el documento y, por consiguiente, un error de concepto y de doctrina.

En idéntico sentido pueden citarse las Sentencias de 21 de diciembre de 1923, 7 y 15 de octubre de 1927, 31 de octubre de 1929, 24 de enero de 1930, 3 de enero de 1942 y 23 de diciembre de 1948.

Las Sentencias citadas constituyen sólo una parte del caudal jurisprudencial que se ha producido en torno a la diferencia del error material o de hecho y del error de Derecho, de concepto, doctrina o interpretación de leyes. Mas la doctrina es uniforme.

4. El Reglamento del Impuesto de Derechos reales, siguiendo la orientación del artículo 6.º del Reglamento de procedimiento, no se limita a hablar en general del error de hecho como supuesto de devolución, sino que, paralelamente también al tan citado artículo 6.º, habla la regla 3.ª del artículo 208 del Reglamento de Derechos reales de devoluciones motivadas por error material o de hecho «como equivocación aritmética al verificar la liquidación o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado».

Plantéase el tema, con ello, de si los casos de error de hecho enunciados en dicha regla 3.ª son los únicos que pueden ser alegados como causa de devolución de ingresos, o sea, si tal enumeración es limitativa o simplemente «ad exemplum». Es evidente la utilidad práctica de esta investigación; pues, en caso de que la enumeración no fuera limitativa, habría otros tipos de error de hecho además de los enunciados, que podrían dar lugar a devolución de cantidades indebidamente ingresadas.

Como decía DUARENO, «laxiores habenas in quaestionibus facti quam in quaestionibus iuris» (son más flexibles las riendas del juez en las cuestiones de hecho que en las de Derecho) (PLAZA, l. c., páginas 571-2). Los hechos son siempre difíciles de captar por la norma, por ser vida, realidad, y en ellos ha de manifestarse siempre un prudente arbitrio del juzgador; de ahí que las enumeraciones de supuestos de hecho rara vez son limitativas, persiguiendo sólo la norma una enunciación que suministre al juzgador un criterio para la re-

solución de los casos análogos. El arbitrio del juzgador ha de existir con relación a los hechos, no en lo referente al Derecho; como dijo PAPINIANO, «facti quidem quaestio sit in potestate iudicantium, iuris tamen auctoritas non sit».

Una interpretación literal del precepto de la regla 3.^a del artículo 208 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales lleva ya a creer que tal enumeración no es limitativa, sino enunciativa. Dice, en efecto, el precepto que procede la devolución por error puramente material o de hecho *como* equivocación aritmética al verificar la liquidación... Tal expresión *como* viene a querer decir, y es el sentido concorde con la letra del precepto, como por ejemplo o verbigracia. Caso de querer limitar los tipos de error o de hecho, se habría hecho la enumeración pertinente, dándole carácter limitativo.

En este mismo sentido ha interpretado dicho precepto el Tribunal Económico Administrativo Central, y en su Resolución de 17 de julio de 1945 dice: «Los errores materiales o de hecho a que se refieren los artículos 6.º y 208 de los Reglamentos anteriormente citados (el de procedimiento y el del Impuesto de Derechos reales, respectivamente), son aquéllos que, como los que *en forma enumerativa* se citan en los mismos, consisten en una equivocación aritmética o en la aplicación de un tipo distinto del que corresponde al concepto liquidado, o *en otros de naturaleza análoga*, relativos todos a los hechos sobre los cuales se aplican los preceptos legales correspondientes...»

El Tribunal Supremo en repetidas Sentencias ha establecido la misma interpretación de dicho precepto. Así, dijo ya en la Sentencia de 9 de julio de 1906: «Tal error es puramente material o de hecho, razón por la que se halla comprendido de lleno en el artículo 137 (hoy 208) porque la regla 3.^a del mismo, al expresar que esos errores pueden ser debidos a equivocación aritmética o a señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado, lo hace por vía de ejemplo, según lo indica el adverbio de modo «como» que emplea para definir dichos errores y no excluye... el de autos, en que evidentemente el error no puede ser calificado de otra manera, toda vez que sería absurdo calificarlo como de concepto; y siendo esto así, la reclamación de los interesados está deducida en tiempo, puesto que,

conforme al tan repetido artículo, tienen cinco años, contados desde la fecha del ingreso indebido.»

También se expresa con claridad la Sentencia de 20 de marzo de 1915 al decir «que el mencionado artículo 137 (hoy 208) declara o define los errores de hecho de un modo enunciativo, y no limitativo, pues estima como tales los puramente materiales, como la equivocación aritmética al verificar la liquidación o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado».

La Sentencia de 3 de enero de 1942 admite el criterio de semejanza al decir en su considerando segundo: «Lo indiscutible es que el acto no corresponde a ninguno de los casos nominalmente previstos en el artículo 6.º del mencionado Reglamento, ni es *semejante a ninguno de ellos*, sino que implica un error de concepto, una cuestión puramente de Derecho.»

Finalmente, la Sentencia de 23 de diciembre de 1948 dice en su considerando tercero: «Que sea cual fuere el criterio propio o la procedencia del Derecho alegado, es lo cierto que no puede sustanciarse a base de un proceso de rectificación de errores de hecho regulado en el artículo 6.º del Reglamento de procedimiento económico-administrativo citado en la demanda, porque el mismo precepto lo explica con mención de dos casos de error: equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado; y ninguno de estos errores *ni otro análogo* invoca la Compañía recurrente...»

No es, pues, limitativa, sino meramente enunciativa la enumeración del artículo 6.º del Reglamento de procedimiento y de la regla 3.ª del artículo 208 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales, no siendo, consiguientemente, preciso en cada caso concreto que se demuestre el encuadramiento en alguno de los tipos mencionados por dicho artículo, bastando con que se demuestre la existencia de un error de hecho. En tal sentido, el mismo Tribunal Supremo, aparte de los casos citados en la regla 3.ª del artículo 208, ha venido a establecer a través de diversas Sentencias que los errores en la fijación de la base imponible constituyen errores de hecho.

Así, la Sentencia de 9 de julio de 1906 declaró «que procede acordar la devolución consiguiente a un pago verificado por error de la Administración y consistente en haber tomado *como base* de la li-

quidación la totalidad de la finca cuya transmisión motivó el impuesto, cuando consta que sólo una parte de ella fué adjudicada al reclamante».

La Sentencia de 20 de marzo de 1915 dice que «es evidente que el no haber computado las cargas para determinar si eran o no deducibles, a fin de fijar, en su consecuencia, el valor de los bienes sujetos al Impuesto, constituye un error de hecho».

Y la Sentencia de 11 de febrero de 1931, en relación con un caso de Patente de Automóviles, admite también un error en la fijación de la base como error que puede dar lugar a devolución; doctrina igualmente aplicable al caso del Impuesto de Derechos reales aquí considerado.

IV. DEVOLUCIÓN DE INGRESO INDEBIDO Y FIGURAS JURÍDICAS AFINES

Procede, a veces, también la devolución del ingreso indebido tomando por base la regulación civil del pago de lo indebido y del enriquecimiento sin causa. Tales doctrinas civiles han sido invocadas por el Tribunal Supremo en varias ocasiones a estos efectos, pudiéndose mencionar las Sentencias de 11 de febrero de 1931, 18 de octubre de 1933 y 24 de noviembre de 1948. Todas ellas se expresan en el sentido de que en la devolución de ingreso indebido por error de hecho se dan los requisitos necesarios para la existencia del cuasi contrato de pago de lo indebido, cuyo efecto esencial, de acuerdo con el artículo 1.895 del Código Civil, es que el accipiens, el Estado, devuelva al solvens, el contribuyente, la cantidad indebidamente pagada.

Suelen darse también en estos casos los supuestos del enriquecimiento sin causa, dado que el cobro de lo indebido ha sido considerado siempre como supuesto de tal enriquecimiento, por lo que ya en Derecho romano se creó a estos efectos la *condictio indebiti*, acción personal contra el que recibió un pago indebido y que permitía al solvens reintegrarse de su pago y obtener así reparación pecuniaria de tal perjuicio. La *condictio indebiti*, reflejada en los artículos 1.895 y siguientes del Código Civil, requiere para su exis-

tercia: a) Enriquecimiento del accipiens; b) Empobrecimiento del solvens; c) Falta de causa. Todos estos requisitos se dan en la institución que nos ocupa.

En último término, son frecuentes los casos en que procede la devolución del ingreso indebido por razones de equidad, que han encontrado protección de nuestro Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones. En tal sentido pueden citarse las Sentencias de 28 de febrero, 9 y 25 de abril y 9 de diciembre de 1907; 31 de diciembre de 1908 y 18 de octubre de 1933, que creen proceder con arreglo a la equidad al ordenar la devolución de lo cobrado por error a que fué inícuo el contribuyente por la actuación de mala fe de la Administración.

V. TRAMITACIÓN DE LA DEVOLUCION DE INGRESOS

Supuesto previo para tal tramitación es el planteamiento de la cuestión correspondiente en el plazo de cinco años previsto en el artículo 208 del Reglamento del Impuesto. En cuanto a la aplicación de dicha regla general a diversos casos particulares, pueden consultarse las reglas 1.^a a 3.^a del mismo artículo, ya más arriba transcritas.

En cuanto al procedimiento a seguir en estas devoluciones, dicta normas el artículo 209 del mismo Reglamento, de cuya transcripción prescindimos por brevedad.

PABLO SALVADOR BULLÓN

Catedrático de Contabilidad.
Ex Profesor Mercantil al servicio
de la Hacienda pública.

HILARIO SALVADOR BULLÓN

Catedrático de Derecho mercantil.
Doctor en Derecho. Profesor Mer-
cantil.