

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de julio de 1940.

EL PLAZO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SATISFECHO POR EL CONCEPTO DE ADJUDICACIÓN PARA PAGO DE DEUDAS NO SE CUENTA DESDE LA FECHA DE LA DECLARACIÓN DE BIENES EN QUE SE GIRÓ LA LIQUIDACIÓN POR ADJUDICACIÓN TÁCITA EN DICHO CONCEPTO, SINO DESDE QUE SE OTORGA LA ESCRITURA PARTICIONAL EN LA QUE CIVILMENTE NACE ESA FIGURA JURÍDICO-FISCAL.

Antecedentes.—Fallecido el causante, su heredera única presentó, en noviembre de 1936, una instancia en la que pedía la liquidación del impuesto de Derechos reales y relacionaba los bienes, valorándolos en 349.415 pesetas, y manifestaba que las deudas contra el caudal ascendían a 130.000 pesetas, importe de un préstamo hipotecario que gravaba una de las fincas inventariadas.

En marzo de 1937 se giraron las correspondientes liquidaciones, y entre ellas una por adjudicación al 5 por 100 sobre la base dicha, que fueron notificadas el 8 de ese mes y pagadas en 28 de mayo siguiente.

En febrero de 1938 se otorgó la escritura de liquidación y partición de la herencia, declarándose en ella como baja a cargo de la sociedad legal de gananciales el crédito hipotecario dicho y diciendo que, dada la cualidad de heredera única en la otorgante y titular exclusiva de la herencia, no es necesario ni lo estima pertinente hacerse adjudicación de bien alguno en concreto en pago o para pago de

deudas; pero teniendo en cuenta que el crédito hipotecario, a pesar de la hipoteca especial, afecta a todo el caudal, se consigna que la porción de bienes que sean necesarios para su pago los adquiere la otorgante en concepto de adjudicación para pago, la cual debe entenderse realizada desde el día del otorgamiento.

El mismo día, la misma heredera otorgó otra escritura vendiendo varias fincas, y entre ellas la gravada con la hipoteca, haciéndose constar que los compradores retenían el precio para aplicarlo al pago del crédito, subrogándose en los derechos y obligaciones del mismo.

La heredera presentó instancia en abril del mismo año 1938 pidiendo la devolución de lo pagado por adjudicación en mayo de 1937, alegando lo consignado en la escritura de partición y en la de venta antes mencionadas y lo dispuesto en los artículos 9.º y 101 del Reglamento; pero la Delegación de Hacienda desestimó la pretensión fundándose en que había transcurrido más de un año entre la adjudicación y la venta, toda vez que la adjudicación tácita tuvo existencia "en el momento en que en marzo de 1937 se giraba la liquidación por tal concepto existente en el documento de 1.º de noviembre de 1936, mientras que la venta de la finca se llevó a cabo en febrero de 1938".

La interesada recurrió contra tal denegación ante el Tribunal provincial, alegando que el plazo del año que para pedir la devolución señala el artículo 9.º del Reglamento debía contarse desde la fecha de la escritura de partición, por ser entonces cuando tuvo lugar la adjudicación y cuando la reclamante pudo realizar legalmente la venta de la finca para pagar la deuda, y el Tribunal insistió en la negativa, estimando que aquella escritura no había modificado el estado de la cuestión, por cuanto en ella tampoco se hacía adjudicación expresa de bienes determinados para pagar la deuda.

Planteadas la alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, éste revoca el acuerdo y reconoce el derecho a la devolución solicitada, y dice, sentados los términos del problema, que las adjudicaciones para pago a que el Reglamento da lugar son la expresa del artículo 9.º y la regulada en el apartado 3) del artículo 101, la cual, supuesta la procedencia de la deducción o rebaja de la deuda y que no haya metálico para pagarla, tiene dos modalidades, una, cuando se hace adjudicación de bienes determinados para el pago, y otra, cuando no se hace esa adjudicación, en cuyo caso es cuando surge la

adjudicación tácita o deducida a cargo del heredero como adjudicatario y con todos los derechos y obligaciones reglamentarios inherentes a su condición de adjudicatario para pagar deudas.

Este último es el caso ahora planteado y de él nace el problema de determinar si el plazo de un año establecido para la devolución del impuesto arranca de la fecha de la primitiva relación de bienes presentada a liquidación provisional, o desde que se giró y notificó ésta, o más bien desde la fecha de la escritura particional en la que se hizo la adjudicación genérica expresa.

El Tribunal opta por este último punto de partida, fundado en que lo previsto en el art. 9.º del Reglamento es claramente que el plazo establecido para entregar los bienes al acreedor o para enajenarlos y con su producto satisfacer la deuda, y, en su caso, pedir la devolución del impuesto, es el de un año, contado desde la adjudicación, o sea, desde que el adjudicatario tiene atribuciones y capacidad legal para cumplir su cometido, circunstancias que no se dieron hasta que no se otorgaron las antedichas escrituras de partición y venta.

Respecto al criterio de que el aludido plazo de un año se cuente en nuestro caso desde la fecha de la inicial relación de bienes—1.º de noviembre de 1936—, lo rechaza la Resolución que comentamos por estos tres razonamientos: primero, porque si bien a efectos fiscales el art. 101 presume una adjudicación tácita cuando concurren las circunstancias allí prescritas y exige el impuesto al heredero como adjudicatario con los derechos y obligaciones inherentes al mismo, ello ha de entenderse en armonía con lo dispuesto en el art. 9.º y computarse el plazo en él señalado desde la fecha de la adjudicación efectiva, que en el caso de autos es la de la escritura particional; segundo, porque aunque se liquida el impuesto en virtud de adjudicación tácita, lo innegable es que el heredero no por ello adquiere la condición de adjudicatario con pleno derecho y con capacidad legal para ceder los bienes al acreedor o para enajenarlos y pagar a éste, y tercero, porque el derecho a la devolución sería ilusorio si el plazo de un año corriese antes de que estuviese en condiciones de poder cumplir su encargo y de actuar como adjudicatario.

Por último, la Resolución sostiene que si la adjudicación tácita fuese el punto de partida para el cómputo del plazo, habría que admitir que, en casos como el presente, no podía iniciarse hasta que la notificación de la liquidación por adjudicación fué hecha al interesado

y no desde la fecha de la relación de bienes, puesto que en ese momento no había adjudicación ni expresa ni tácita: expresa, porque ésa no se hacía en dicha relación de bienes, y tácita, porque la Administración, no sólo no la había declarado, sino que se ignoraba si estimaría la deuda como deducible del caudal y si, por tanto, giraría o no la liquidación por el concepto de adjudicación para pago; y como consecuencia se llegaría en el caso actual a la conclusión de que la devolución era procedente, ya que la liquidación se notificó en marzo de 1937 y la venta se llevó a cabo en febrero de 1938, es decir, dentro del plazo del año a contar desde la notificación.

Comentarios.—Creemos que la Resolución reseñada no deja de tener interés porque resuelve una cierta antinomia o por lo menos una laguna o falta de plena conexión entre lo previsto acerca del particular en los dos citados artículos 9.º y 101 del Reglamento, y creemos también que el problema está resuelto con completo acierto y agotando el tema.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de octubre de 1940.

HA DE CONSIDERARSE COMO ERROR DE HECHO EL PADECIDO AL DECLARAR EN UNA RELACIÓN DE BIENES COMO PROPIOS DEL CAUSANTE LA TOTALIDAD DE LOS QUE EN RESGUARDOS DE DEPÓSITO CONSTAN INDISTINTAMENTE A NOMBRE SUYO Y DE UN HEREDERO; Y PARA PEDIR LA SUBSANACIÓN DEL ERROR PUEDE ACUDIRSE AL DELEGADO DE HACIENDA, O BIEN UTILIZAR EL RECURSO DE REPOSICIÓN, EN CUYO SEGUNDO SUPUESTO LA RESOLUCIÓN DENEGATORIA CONSTITUYE UN ACTO ADMINISTRATIVO RECURRIBLE ANTE EL TRIBUNAL PROVINCIAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.

Antecedentes.—La hermana y heredera de doña S. G. presentó a la Oficina liquidadora la relación de bienes de su herencia, consistentes en valores públicos depositados indistintamente a nombre de ambas hermanas, e hizo constar que el caudal pertenecía íntegramente a la declarante como única heredera, y acompañó los correspondientes resguardos de depósito.

La Oficina liquidadora estimó como herencia el total de los depósitos y giró las oportunas liquidaciones.

La heredera interpuso recurso de reposición, que fué desestimado por la Abogacía del Estado en 11 de agosto, y aquélla hizo el ingreso de las liquidaciones el día 25 y entabló al siguiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial con apoyo en que tanto el art. 13 de la Ley del Impuesto como el 77 del Reglamento de la misma establecen la presunción de que los valores depositados en forma indistinta pertenecen por iguales partes a los cotitulares, y, por consiguiente, sólo la mitad de su importe era lo que constituía el haber hereditario; terminando por solicitar que se anulasen las liquidaciones practicadas y se girasen otras conforme a dicha base y se le devolviese la cantidad que resultase ingresada de exceso.

El Abogado del Estado, al emitir su informe, propuso la desestimación de la reclamación porque el error de hecho alegado suponía una negligencia imputable al contribuyente distinto del error aritmético o material a que alude el Reglamento de Procedimiento; pero el Tribunal Provincial, ello no obstante, estimó en todas sus partes las peticiones de la interesada y reconoció que era de aplicación lo establecido en los dos mencionados artículos de la Ley y del Reglamento.

La Dirección General de lo Contencioso recurrió en apelación contra el acuerdo ante el Tribunal Central, con apoyo en que, sin entrar en el fondo del asunto, era necesario estudiar la cuestión de forma, consistente en determinar si el Tribunal Provincial era competente para conocer del asunto. Entendió la Dirección que, por tratarse de esclarecer si existía o no un error de hecho, la competencia para conocer del problema correspondía al Delegado de Hacienda, conforme a lo prevenido en el art. 6.º del Reglamento de Procedimiento citado y en el 207 del Reglamento del impuesto, que atribuyen a aquella autoridad económica la competencia para resolver las reclamaciones producidas por errores materiales manifiestamente comprobados antes de verificarse el ingreso de las liquidaciones respectivas.

El Tribunal Central no estima el recurso y confirma el fallo del Provincial, diciendo que son dos los caminos que el procedimiento administrativo establece para que los contribuyentes puedan instar la rectificación de los errores que se cometan al dictar los actos administrativos. Estos dos caminos, sin constituir reclamaciones administrativas propiamente dichas, son los siguientes: uno, el recurso previo de reposición regulado en el art. 5.º del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, conforme a la modificación en él estable-

cida por el Decreto de 2 de agosto de 1934, y otro, el regulado en el artículo 6.º de dicho Reglamento y en el 207 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales. El primero, o sea, ese especial recurso de reposición, somete a la decisión del funcionario o autoridad que dictó el acto de que se trate nuevamente el asunto en toda su integridad, y el segundo está concretamente regulado, por lo que al impuesto de Derechos reales se refiere, en el art. 207 citado y atribuye al Delegado de Hacienda la facultad de acordar, bien a instancia del mismo contribuyente, bien previa moción de la Oficina liquidadora, la rectificación del error padecido, a condición de que ello tenga lugar antes de que las cantidades liquidadas hayan sido ingresadas.

La Resolución que comentamos añade que ante esos dos caminos, la interesada siguió el primero, y, como contra lo resuelto en el recurso de reposición cabe, según previene el citado art. 5.º, lazada ante el Tribunal Provincial, es claro que éste no se excedió en sus atribuciones y pudo, una vez apreciado el error de hecho, deducir de él todas las consecuencias reglamentarias y usar de la plenitud de su jurisdicción.

Otra cosa sería—continúa diciendo la Resolución que venimos analizando—si el recurso ante el Tribunal Provincial se hubiese planteado directamente ante él sin acudir previamente a uno de los dos antedichos procedimientos preliminares, porque en tal caso, dice, la competencia para conocer del caso hubiera correspondido al Delegado de Hacienda.

Comentarios.—Aunque estamos conformes con la conclusión a que llega la Resolución y con la solución dada al asunto, creemos, sin embargo, que la interpretación que da a los preceptos que invoca requiere alguna apostilla.

La apreciación jurídica que hace acerca del recurso de reposición estatuido en el art. 5.º del Reglamento de Procedimiento de 29 de julio de 1924, reformado en 1934, es exacta, en cuanto por medio de él la cuestión se somete nuevamente, en su fondo y en su forma, a la consideración del que dictó el acto y háyanse o no ingresado las cantidades liquidadas. Es decir, que ese recurso es análogo al que con el mismo nombre regula la Ley de Enjuiciamiento civil, si bien hay entre ambos la modalidad distintiva de que este último, como es sabido, es previo al recurso de apelación, y aquél no tiene esta característica, sino que es potestativo en el contribuyente prescindir del re-

curso de reposición e ir directamente en alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente, o bien utilizarlo, y, controlarlo en él resuelto, formalizar el recurso económico-administrativo.

Esto supuesto, y siendo esta última la trayectoria seguida en el expediente, es innegable que no existió la incompetencia o vicio procesal alegado por la Dirección General al creer que el llamado a conocer previamente de la cuestión era el Delegado de Hacienda.

Hasta aquí no nos ofrece duda la doctrina que el Tribunal sienta, pero sí nos la ofrece la que desarrolla al terminar sus razonamientos diciendo que si la recurrente no hubiese empleado el camino iniciado con el recurso de reposición, le hubiera estado vedado plantear el problema directamente ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo, porque, a su juicio, eso no lo permiten ni el art. 207 del Reglamento del Impuesto ni el 6.º del Reglamento de Procedimiento administrativo.

Este último artículo tiene dos modalidades ante los errores de hecho o materiales: una, concediendo al contribuyente la facultad de pedir, dentro del plazo de cinco años, al Delegado de Hacienda la devolución de lo indebidamente pagado, y otra, diciendo que, advertido el error por la propia Administración antes del ingreso de lo liquidado, debe ella misma rectificarlo. La primera modalidad está traducida en el art. 208 del Reglamento de Derechos reales, y la segunda, en el 207 (apartado 3), ampliada en el sentido de que el expediente para corregir el error puede iniciarse también a instancia de parte.

Esto es así; pero para medir el verdadero alcance de ese apartado 3), hay que tener en cuenta que está en relación directa con el que le precede y que, reafirmandolo, dice que "no obstante" lo en él establecido, "pueden" las Oficinas liquidadoras instruir el aludido expediente para que el Delegado de Hacienda sancione la rectificación; y como en ese anterior apartado 2) del mismo art. 207 se establece la regla general y tajante de que todo acto administrativo de una Oficina liquidadora es recurrible ante el Tribunal Provincial, nos parece que es perfectamente lógico sostener que, en todo caso, y trátese o no de errores materiales, es facultativo para el contribuyente ir al recurso ante el Tribunal o utilizar previamente ese otro procedimiento ante el propio liquidador, o lo que es lo mismo, que este especial trámite no es indispensablemente previo a aquel recurso, como lo es en el pro-

cedimiento civil el de reposición o el de súplica, en su caso, para poder hacer uso de la apelación. Lo que el Reglamento ha querido es, simplemente, abrir un camino, abreviado, pero no imprescindible, para subsanar errores "manifestamente comprobados" antes de que la liquidación sea ingresada, con el fin de poder evitar el más largo y más complicado procedimiento del recurso propiamente dicho.

Cuanto llevamos expuesto tiene por base el dar por bueno que el error que motivó el recurso estudiado sea realmente de hecho o material, y esto no deja también de parecernos dudoso, o al menos, que para admitirlo hay que forzar e interpretar con amplitud el concepto que del error material se deduce del art. 207 y de la regla tercera del 208. Ciertamente es que el art. 77 del Reglamento de la Ley y el 13 de ésta establecen la presunción que sirve de fundamento al recurso; pero también lo es que tal presunción quedó neutralizada o destruida con las propias manifestaciones de la heredera en la solicitud de liquidación, y esto tiene más aspecto de problema de concepto que de error de hecho.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de octubre de 1940.

Esta Resolución, de la misma fecha que la anterior, resuelve un caso análogo e incluso idéntico en el fondo al de aquélla, y lo resuelve en el mismo sentido de estimar que el error padecido es material o de hecho y no de concepto.

Además de esa cuestión se planteó otra de procedimiento nacida de que aunque el contribuyente reclamante, siguiendo el camino del artículo 6.º del Reglamento de procedimiento Económico-Administrativo, planteó la cuestión ante el Delegado de Hacienda, éste, de acuerdo con el dictamen del Abogado del Estado, la consideró de la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, fundado en que en realidad lo que se discutía era la fijación de una base liquidable.

El Tribunal Provincial se consideró competente y resolvió de acuerdo con el contribuyente, diciendo que se trataba de un error de hecho y que la base liquidable debía ser la mitad del capital que arrojaban los resguardos de depósito indistinto, pero, recurrido el acuerdo ante el Tribunal Central por la Dirección General de lo Contencioso, fun-

dada en que quien debió conocer del caso por tratarse de un error de hecho era el Delegado de Hacienda, a tenor de dicho art. 6.º del Reglamento de Procedimiento en relación con el 208 del Reglamento del Impuesto, aquél revocó el acuerdo del Provincial y estimó que las reclamaciones sobre errores de hecho deben ser planteadas ante el Delegado de Hacienda, el cual producirá el acto administrativo recurrible ante el Tribunal Provincial.

“ El Tribunal Central, pues, confirma el mismo criterio sentado en la Resolución de la misma fecha antes comentada, y nosotros por nuestra parte nos remitimos a las observaciones allí consignadas.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.