

Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE FECHA 14 DE ENERO DE 1936.—*Cuándo es deducible la "quarta Falcidía".*

En Lérida, y bajo testamento notarial, falleció doña Teresa Nebot, y en él dispuso la fundación de una misa, "de no hallarse previamente fundada por la testadora durante su vida", y legó a su sobrino D. José Rovira una casa, todo el mobiliario de la habitación de la testadora y la cantidad de 40.000 pesetas, en metálico o valores, que se detraerían de la masa de la herencia, con las condiciones de que si el legatario muere con hijos podrá disponer libremente de los bienes legados, y para el caso de no tener hijos, salvo el derecho de habitación, lo demás lo adquirirán los herederos de confianza, albaceas universales, para destinar su producto a los fines de la fundación que también instituyó.

Ordenó después otros legados, entre ellos uno al Asilo de la Medalla Milagrosa, caso de llevarse a cabo, y ordenó que de todos sus restantes bienes, derechos y acciones presentes y futuras fuesen herederos de confianza y albaceas universales su sobrino D. José Rovira y otras personas, quienes habían de incautarse de todos los bienes de la herencia, entregar el legado de casa, realizar los bienes necesarios para el pago de los legados en metálico, y del líquido resultante llevar a cabo, en cuanto fuese posible, la fundación de un Asilo.

El heredero de confianza y albacea Sr. Rovira realizó el inventario y partición, fijando el valor del caudal hereditario en 295.685 pesetas; las deudas y gastos, en 66.708, y el líquido, en 228.977 pesetas; y como los legados importaban 270.870 pesetas, incluido el de la casa, la cual se valoró en 57.870 pesetas, resultó un déficit de 41.893 pese-

tas, que el Sr. Rovira saldó renunciando el legado de 40.000 pesetas. La constitución de la fundación prevista por la testadora la aplazó, por no existir bienes para ello, hasta el fallecimiento del mismo legatario, en cuyo momento, si moría sin hijos, el legado condicional se emplearía en la fundación mencionada.

La Oficina liquidadora del impuesto de Derechos reales tomó como base del total caudal inventariado el declarado, y entendió que no eran deducibles por deudas y gastos más que 36.000 pesetas. Además, estimó que debía deducirse la *quarta Falcidía*, computándola en 61.700 pesetas, y redujo los legados al 64.96 por 100, con lo cual correspondieron al heredero de confianza, Sr. Rovira, 82.696'60 pesetas.

Las liquidaciones giradas fueron recurridas, y entre ellas la girada al heredero de confianza, la cual liquidación estaba fundada en la deducción a que acabamos de referirnos, única cuestión digna de destacarse en este resumen jurisprudencial.

La tesis sostenida por el reclamante fué que no era detraible la *quarta Falcidía* ni en favor de los albaceas ni en favor del último legatario, o sea la proyectada fundación del Asilo: lo primero, porque los herederos lo eran solamente de confianza y la herencia está entera y concretamente distribuída, y lo segundo, porque con ello se disminuían los legados de cantidad determinada, en beneficio del legatario de cantidad indeterminada, todo lo cual quebrantaba la expresa voluntad de la testadora e implicaba también la deducción de oficio de la *quarta Falcidía*, no permitida por la ley.

El recurso fué desestimado por el T. E. A. de Lérida, el cual estimó que se podía realizar la deducción impugnada, porque los casos de excepción para la no deducción no concurrían, ya que ni existía prohibición de la testadora, ni legados piadosos y de cosa mueble con prohibición de enajenar, puesto que los piadosos habían sido oportunamente deducidos por la Oficina liquidadora, y sí se daba, en cambio, la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, requisito éste exigido por la novela 1.^a, capítulo II. Esto último se razonaba diciendo que en el caso de autos no había más herederos que la misma *quarta Falcidía*, y, por lo mismo, la aceptación de la herencia suponía la aceptación de aquélla o, lo que es igual, su detracción a instancia del interesado, siendo, por otra parte, indudable la aceptación a beneficio de inventario, exigida por dicha novela, porque los albaceas no pudieron aceptar sino a beneficio de inventario, conforme al artículo 992 del Código civil.

El Tribunal central revocó el acuerdo del provincial, y dice, en primer término, que para determinar si es liquidable a los herederos la cuarta parte que les corresponde, conforme a la ley Falcidia, cuando se da la circunstancia de estar la herencia distribuida en legados o fideicomisos sin quedar participación al heredero siendo inferior a la cuarta parte, no es pertinente el argumento—esgrimido por el recurrente—del carácter de herederos de confianza de los instituidos, ni el de renunciamabilidad de la *Falcidia*, porque en tal caso la *quarta Falcidia* se llama *quarta Trebelianica*, y se da en favor de los herederos de confianza o fiduciarios desde el senadoconsulto Peganiano, y, además, la renuncia de un derecho hereditario, en contra de lo sostenido por el mismo recurrente, no es obstáculo a que su importe se liquide por aplicación del artículo 31 del Reglamento de Derechos reales, en su apartado 16.

Desechados esos argumentos, el Tribunal entiende que para que sea detraída la repetida *quarta Falcidia* son necesarias dos circunstancias, que no se dan en el caso discutido:

Es la primera que en la herencia no le corresponda al heredero una participación superior a la cuarta parte, y la segunda, que el heredero, conforme a lo dispuesto en el capítulo "De heredibus et Falcidia", II de la ley 1.^a de las Nuevas Constituciones del emperador Justiniano, forme inventario, *secundum modum et tempora*, esto es, con el fin de computar y detraer la *quarta Falcidia*.

ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 2 DE DICIEMBRE DE 1935.—*Instado procedimiento de devolución por duplicación de pago o por error de hecho, no es lícito discutir cuestiones de fondo.*

El caso que vamos a exponer, aun sin referirse de una manera directa al impuesto de Derechos reales y a las devoluciones motivadas en liquidaciones giradas para exacción del mismo, ya que se trata de una liquidación por utilidades cuya devolución se pretendía, guarde íntima relación con los actos de gestión y con el procedimiento en Derechos reales.

Se trataba de petición de devolución de cuota hecha al amparo del art. 6.^º del reglamento de 29 de julio de 1924, regulador del procedimiento en las reclamaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos.

y como ese art. 6.^º es en su concepto, y también en la mayor parte de la letra, idéntico al párrafo primero del artículo 208 del vigente reglamento del impuesto de derechos reales, de ahí que la doctrina del acuerdo que analizamos sea de perfecta aplicación a ese impuesto.

Es, pues, el caso como sigue: La Sociedad M. A., S. en C., en 16 de noviembre de 1933 elevó escrito al Delegado de Hacienda pidiendo la devolución de determinadas pesetas que habían sido ingresadas en 13 de octubre de 1931, indebidamente a juicio de la entidad reclamante, y la Delegación de Hacienda desestimó la instancia y denegó la devolución pretendida, estimando que el caso no estaba comprendido entre los que regula el mencionado artículo 6.^º del reglamento del procedimiento económico-administrativo, porque dicho artículo no comprende otras devoluciones que las originadas por duplicación de pago o por error de hecho, ni atribuye competencia al Delegado de Hacienda para ninguna otra clase de devoluciones que no sean acordadas en expedientes de otra índole.

La Sociedad reclamante recurrió ante el Tribunal Provincial, alegando sobre la improcedencia del tributo que se le había exigido en 1931; es decir, que lo que comenzó siendo una mera petición de devolución se convirtió en una discusión sobre la legalidad o ilegalidad de la exacción misma, como si, por ejemplo, al amparo de un error puramente material en la liquidación de derechos reales, se pretendiera, pasados quince días de su notificación, impugnarla por antitreglamentaria.

El Tribunal Económico-Administrativo Provincial cayó, por decirlo así, en el lazo, y entrando en el fondo del asunto, desestimó el recurso, fundándose no en la inaplicación del mencionado artículo 6.^º, sino por estimar que la liquidación se ajustaba a las disposiciones vigentes reguladoras del impuesto de utilidades.

El Tribunal Central desestima el recurso de alzada, y, velando por la adecuada aplicación del procedimiento, lo rectifica, diciendo que ese artículo 6.^º no sirve de cauce a otras reclamaciones que a las motivadas por duplicación de pago o error de hecho, como la equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado. Esto supuesto, como en el caso propuesto no concurre ninguna de esas circunstancias, es claro que lo que se pretendió fué discutir subrepticiamente una cuestión de concepto, cuya sustanciación está sometida a la tramitación y reglas de los artículos 15 y 47 del reglamento de procedimiento—concordancia: artículo 207, apar-

tados 1.º y 2.º, del reglamento de derechos reales—, como toda reclamación que se interponga contra cualquier acto de la Administración. Por lo tanto, termina diciendo el acuerdo, siendo ese el único camino a seguir y no habiéndolo usado la entidad recurrente, es visto que el Tribunal inferior no debió hacerse cargo de la cuestión doctrinal planteada, entrando con ello en el fondo del asunto, porque el momento procesal era inoportuno.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 7 DE JUNIO DE 1940.—

Fraccionamiento de pago de liquidación por derechos reales y doctrina sobre aplicación del artículo 200 del reglamento de 1932 —207 del actual reglamento de 29 de marzo de 1941—en relación con el 135 del mismo reglamento.

A D. J. M., como legatario, se le giró la liquidación correspondiente sobre la base de 61.755 pesetas, la cual importó 21.789,97 pesetas. Solicitado de la Abogacía del Estado el fraccionamiento del pago, le fué concedido por acuerdo de 27 de marzo de 1932, pero no en la forma y cuantía prevenidas en los artículos 18 de la ley y 135 del reglamento, sino que la Abogacía del Estado acordó el fraccionamiento en tres plazos y por cantidades, respectivamente, de 17.580,32 pesetas. 3.928,90 y 1.172,70, con lo cual visto es que no aplicó el párrafo 4.º del artículo 135 del reglamento, que previene que el fraccionamiento se haga en tantas anualidades equivalentes al 5 por 100 de la base liquidada, como consienta la importancia del tipo aplicado.

Notificado el acuerdo con fecha 16 de abril, según el interesado, éste instó de nuevo ante el Delegado de Hacienda en 4 de mayo siguiente, insistiendo en la procedencia del fraccionamiento, no en la forma acordada, sino en la prevenida por dicho artículo 135.

Esta segunda instancia fué desestimada por la Abogacía del Estado mediante acuerdo de 9 del mismo mes de mayo, fundado en que los extremos solicitados habían sido ya resueltos en el acuerdo recaído a la instancia primeramente presentada.

Entablado recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, éste lo desestimó por entender que el escrito de 4 de mayo no podía tramitarse como reclamación contra el acuerdo de 27 de marzo anterior que concedió el fraccionamiento en la forma expuesta, porque

aquélla estaba fuera del plazo de quince días señalado en el artículo 62 del reglamento procesal—y también, añadimos nosotros, en el artículo 200 del anterior reglamento del impuesto—y no podía estimarse como una nueva petición de fraccionamiento de pago por referirse a un asunto sobre el que había recaído ya acuerdo, aparte de que tal solicitud se hallaba también fuera del plazo concedido por el artículo 135 del reglamento del impuesto.

El Tribunal Económico Central confirmó el precedente pago, insistiendo en que la segunda petición de fraccionamiento era reproducción de la primera, y ésta había sido ya objeto de acuerdo firme—el de 27 de marzo—al no ser impugnado ante el Tribunal Provincial dentro del plazo.

Formulado recurso ante la Sala tercera, ésta insiste en la confirmación del acuerdo impugnado y entiende que el acto administrativo impugnable era el primitivo acuerdo de la Abogacía del Estado, conforme al artículo 135 del reglamento del impuesto, dentro de los quince días contados a partir de su notificación, según previene también el párrafo 2.º del artículo 200, hoy 207—del mismo reglamento; y añade que no son de aplicar los párrafos 3.º y 4.º del mismo artículo a virtud del segundo escrito de 4 de mayo, porque no se trataba de rectificar errores materiales, sino de impugnar el criterio sustentado por la Abogacía del Estado.

Por nuestra parte añadiremos que el caso reseñado pudiera inducir a alguna confusión, nacida de la cita últimamente hecha por el Tribunal Supremo relativa a los apartados 3.º y 4.º del artículo 207 del reglamento del impuesto en relación con los dos anteriores apartados del mismo artículo y con el 2.º del 135, respecto a cuál sea el acto administrativo reclamable y ante quién.

Los actos administrativos referentes al impuesto, cualesquiera que ellos sean, son reclamables, en general, ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, dentro de los quince días siguientes a su notificación, salvo cuando se trate de errores materiales manifiestamente comprobados antes de verificar el pago, y salvo también el recurso de reposición previsto en el artículo 5.º del reglamento de procedimiento, reformado por decreto de 3 de agosto de 1934.

Si se da ese supuesto de error material, es rectificable a instancia de parte o de oficio por acuerdo del Delegado de Hacienda, y este acuerdo es impugnable ante el Tribunal Provincial Económico-Administrativo;

pero el acto que dicta el Abogado del Estado en uso de sus facultades sobre un fraccionamiento de pago que se le pide nada tiene que ver con este cauce especial procesal, exclusivo para los errores materiales al liquidar. Eso aparte, además, de que el acto administrativo lo produce el acuerdo del Abogado del Estado, en el segundo supuesto, y en el primero, el Delegado de Hacienda.

JOSÉ RODRÍGUEZ VILLAMIL

Abogado del Estado y del I Colegio de Madrid