

JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

INGRESOS INDEBIDOS. LA DEVOLUCION NO ES PROCEDENTE CUANDO HABIENDO PODIDO SER IMPUGNADA, EN SU DIA, LA BASE IMPONIBLE, COMO CUESTION DE DERECHO, EL INTERESADO NO LO HIZO Y PRETENDE AHORA LA DEVOLUCION BASAN- DOSE EN UN ERROR DE HECHO INEXISTENTE (SENTENCIA DE 22 DE DICIEMBRE DE 1983).

Hechos.—Cierta entidad adquiere un crédito hipotecario constituido sobre determinadas fincas por importe de 50.000.000 de pesetas, abonándose por la cesión 8.000.000 de pesetas en atención a posibles dificultades para ejercitar la hipoteca. Presentada la escritura a liquidación, se le gira tomando como base los 50.000.000 importe del crédito y no los 8.000.000 abonados por la cesión. Ingresado su importe, el propio interesado solicita la devolución de ingresos indebidos, siéndole denegada por la Delegación de Hacienda competente, criterio que también adopta el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, el Central, la Audiencia Territorial de Madrid y el propio Tribunal Supremo, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando: Que la parte recurrente pretende la devolución de ingresos indebidos por consecuencia de una liquidación practicada por la cesión de crédito hipotecario que a su favor efectuó Industrias Nastell, S. A., en escritura notarial el 26 de octubre de 1971, pagando como precio de la cesión la cantidad de 8.000.000 de pesetas, no obstante ser el importe del crédito cedido de 50.000.000 de pesetas, alegándose fundamentalmente por la recurrente la existencia de un error de Derecho en la valoración del crédito cedido efectuada por la cantidad total de su importe, en vez de por la cantidad total del precio efectivamente satisfecho, según la escritura pública, debiendo tenerse en cuenta igualmente que seguido más tarde el procedimiento ejecutivo hipotecario del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, a instancia del primer acreedor se llegó a un acuerdo entre la recurrente y la Abogacía del Estado, representando a la Administración General, también concurrente por impago de tributos, por el que la recurrente limitaría la efectividad de su crédito a la cantidad realmente satisfecha de los 8.000.000 de pesetas, ante la

insuficiencia de la cantidad restante después de cobrado el primer crédito hipotecario para el pago de los restantes créditos garantizados sobre la misma finca con hipoteca.

Considerando: Que la situación fáctica antes descrita sirve de base a la parte apelante para reiterar su argumentación ya tenida en cuenta en la sentencia apelada, de tratarse de un simple error material o de hecho, lo que permitiría, al amparo de la acción para la devolución de ingresos indebidos prevista en el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, dentro del plazo previsto en el artículo 64, *d*), de la misma Ley, reclamar de la Administración Tributaria la diferencia entre la liquidación entonces efectuada y la que correspondería haber practicado sobre la base únicamente de los 8.000.000 de pesetas efectivamente satisfechos en la escritura como precio de la cesión, planteamiento al que se opone el defensor de la Administración, negando la existencia de un error de hecho, al ser correcta la liquidación practicada, que en todo caso ocasionaría un error de Derecho, pero nunca un error de hecho, como se pretende por el sujeto pasivo.

Considerando: Que el tema fundamental de litis consiste en determinar si realmente existió un error de hecho que pueda ser analizado por medio de la acción ejercitada en vía jurisdiccional o si el pretendido error lo es en todo caso de Derecho, debiendo prevalecer la tesis de la Administración Tributaria en base a las siguientes razones: *a*) la liquidación de la cesión del crédito hipotecario efectuada por la Abogacía del Estado, a tenor del artículo 70, 12 del Texto Refundido de Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, debe efectuarse tomando como base el valor de la obligación principal garantizada, por lo que al no haberse hecho constar en la escritura de cesión la limitación de garantía hipotecaria al precio de cesión, ésta continúa con la misma garantía con que fue constituida por el deudor hipotecario, o sea, por los 50.000.000 de pesetas, cifra que subsistió como deuda hipotecaria, si bien ante las previsibles dificultades de efectividad y cobro en su caso mediante la realización del valor de la finca en la subasta, se pactase y entregase una cantidad muy inferior como precio de la cesión; *b*) la disconformidad del recurrente con la base imponible que sirvió para la liquidación pudo ser impugnada en su día como cuestión de Derecho, pero ni antes ni ahora puede calificarse como error de hecho o material a la vista de la normativa vigente, pues si bien el artículo 155 de la citada Ley General Tributaria prevé la devolución de ingresos indebidos según el procedimiento que se determina en vía reglamentaria, en la actualidad son de aplicación el artículo 6.º del Reglamento de reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924 y los artículos 216 y 217 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, que especifican como supuestos de devolución por ingresos indebidos los de duplicidad de pago, error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética, sin que entre los supuestos sea posible incluir el caso de litis en que la disconformidad del sujeto tributario con la deuda tributaria tiene un alcance muy diverso que necesariamente implica una calificación jurídica que excede claramente del concepto previsto en la actualidad como errores materiales o de hecho; *c*) la consideración sobre una

posible actuación de la Administración contradictoria que pudiera determinar ir contra sus propios actos, en base al acuerdo que se alega existió en el procedimiento ejecutivo hipotecario entre el representante de la Administración y el recurrente, tal acuerdo podría significar, en su caso, un acuerdo transaccional motivado por las dificultades determinables de la insuficiencia patrimonial de la finca hipotecada, situación posterior a la liquidación en la que se pretende existió el error de hecho y, por lo tanto, sin relevancia en relación con la única cuestión que aquí ha de resolverse sobre la procedencia de la devolución que se solicite; d) finalmente, el error de hecho o material exige, según reiterada jurisprudencia de esta Sala, que su corrección no obligue a resolver cuestiones discutibles u opinables, sino que han de evidenciarse claramente, como, entre otras, declara la Sentencia de 9 de marzo de 1970.

GRUPOS SINDICALES DE COLONIZACION.—LA ADQUISICION DE BIENES PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FINES, COMO EQUIPARADOS A LAS COOPERATIVAS DEL CAMPO, SIEMPRE QUE CUMPLAN LOS REQUISITOS EXIGIDOS, ESTA EXENTA DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES (SENTENCIA DE 14 DE MAYO DE 1984).

Hechos.—Cierta Grupo Menor de Colonización adquiere una edificación para el cumplimiento de sus fines, girándosele liquidación por la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda competente, liquidación que es impugnada. Recurrida ésta en diversas instancias, el Tribunal Supremo, siendo Ponente el Magistrado excelentísimo señor don José María Ruiz Jarabo Ferrán, se muestra partidario de aplicar la exención del artículo 65, I), 5.º, del Texto Refundido del Impuesto en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando: Que como problema de fondo se cuestiona por el representante de la Administración apelante, la aplicación al Grupo Menor de Colonización recurrente en la primera instancia, de los beneficios fiscales señalados en el artículo 65, I), 5.º, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a tenor del cual están exentas las adquisiciones de bienes inmuebles o derechos por las cooperativas protegidas, para sí o para sus asociados, siempre que tiendan al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios y recaiga sobre ellas la obligación de satisfacer el impuesto, beneficios también reconocidos en el artículo II), I), b), del Estatuto Fiscal de Cooperativas, aprobado por Decreto de 9 de mayo de 1969, alegándose por la aludida parte apelante, como motivo de oposición a la concesión de los beneficios indicados al Grupo de Colonización mencionado, al no haberse acreditado por éste la concurrencia en el mismo de las circunstancias determinantes de su condición de entidad «protegida», es decir, el no haberse probado su total equiparación a las Cooperativas del Campo a las que si se reconocen los beneficios fiscales en cuestión.

Considerando: Que en contra de lo alegado por el Abogado del Estado, y como acertadamente se destaca en la sentencia apelada, en el Grupo

Menor de Colonización solicitante del beneficio fiscal estudiado, concurren las circunstancias que le hacen asimilable a las Cooperativas del Campo a los efectos de la obtención de dicho beneficio, y, por ende, conforme se establece en el Decreto de 21 de mayo de 1970, le son aplicables los preceptos para aquéllas contenidos en el Decreto 888/1969, sin que en la actualidad en la nueva normativa se haya establecido ningún tipo de innovación respecto del régimen anteriormente vigente en relación con los beneficios fiscales, según se deduce del Real Decreto de 3 de agosto de 1981, regulador de las Sociedades Agrarias de Transformación, denominación que comprende los antiguos Grupos Sindicales de Colonización, asimilación la antes mencionada, que resulta procedente en el presente supuesto, atendiendo al propio Reglamento del Grupo de Colonización sujeto activo del presente proceso, aprobado en el año 1977 por el Director Nacional de la Obra Sindical de Colonización, para la genérica actividad de explotación en común de tierras y ganados», aunque sustancialmente su actividad sea ganadera; Grupo de Colonización en el que concurren los requisitos o condiciones exigidos en el Decreto 888/1969, para la aplicación de la exención cuestionada, en cuanto se refiere a la adquisición de una finca, precisamente para el desarrollo de los fines sociales y estatutarios de dicho Grupo, adquisición a la que indebidamente se le denegó, sin embargo, por la Administración Tributaria, la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales expresamente solicitada al presentar el documento público correspondiente a dicha adquisición, denegación confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, en Resolución revocada en la sentencia apelada, lo que es jurídicamente correcto, toda vez que, si en el artículo 12 del precitado Decreto de 9 de mayo de 1969 se establece que el disfrute de las exenciones fiscales nace de pleno derecho, siempre que se den en las Cooperativas las circunstancias determinantes de su condición de «protegidas», al Grupo de Colonización solicitante de la exención debe reconocérsele la indicada condición de entidad «protegida», tal como se deduce del cumplimiento en la misma de los requisitos exigidos en el Decreto 888/1969, por cuanto adquirió la finca cuya adquisición es objeto de este proceso, tal como ya establecimos anteriormente, para los fines sociales y estatutarios de dicho Grupo, y porque, además, la base imponible de cada asociado del aludido Grupo de Colonización no alcanza el límite de 125.000 pesetas reglamentariamente establecido, en cuanto a la Contribución Rústica, en el artículo 6.º del Decreto mencionado, circunstancias igualmente destacables en su efectivo cumplimiento en la sentencia apelada, lo que determina la procedencia de conceder a la entidad recurrente en la primera instancia los beneficios fiscales a los que venimos aludiendo.

ACTO ADMINISTRATIVO.—SUSPENSION DE SU EJECUCION.—PROCEDE CUANDO SE SOLICITA ACOMPAÑANDO OFRECIMIENTO DE GARANTIA (SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 1984).

Hechos.—El tema a dilucidar en el presente caso se reduce a determinar la aplicación o no de la retroactividad impuesta por la disposición transitoria primera del Reglamento de 20 de agosto de 1981.

El Tribunal Supremo se muestra partidario de la retroactividad en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando: que en Sentencia de 27 de marzo de 1984, de esta Sala —recogiendo la doctrina de resoluciones precedentes—, y en problema de similares características que las que aquí se contemplan se decía: «Que tanto la base 3.ª, a), de la Ley, como el artículo 22 del Decreto Legislativo imponen la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado —«suspenderá» es el vocablo utilizado en las normas—, si en el momento de interponerse la reclamación se garantiza, en la forma que reglamentariamente se determine, el importe de la deuda tributaria». Y es el caso que el Reglamento de 1981, ya citado en su artículo 81, 1, señala como requisito para acordar la suspensión el de garantizar en la forma que previene el propio precepto el importe de la deuda tributaria. Igualmente se decía: «En definitiva, que la diferencia entre uno y otro Reglamento (el de 1959 y el de 1981) en lo concerniente a la suspensión y en lo que afecta al caso que aquí se contempla, se reduce a que el Reglamento anterior señalaba como facultad simple del Tribunal la de acordar o no la suspensión que quedaba sujeta a su potestad discrecional y la del nuevo Reglamento que hace imperativa tal suspensión; y es claro que siempre en este último caso y en el supuesto afirmativo en el caso anterior, con la constitución de la garantía pertinente reglamentariamente señalada, que por la circunstancia de ser potestativa en el Reglamento de 1959, sólo requiere ofrecimiento de caución, en tanto que en el Reglamento de 1981 tiene que ser aportación firme de esa garantía».

Considerando: Que según la tesis mantenida como doctrina de esta Sala y concretamente en la Sentencia de 27 de marzo de 1984, «... y haciendo énfasis en lo estatuido en la base 3.ª, a), y artículo 22 de la Ley de Bases de 5 de julio de 1980 y Decreto legislativo de 12 de diciembre del mismo año, respectivamente, que se relega al Reglamento la determinación de la forma de constitución de la garantía o caución es evidente que al disponer ese Reglamento de 20 de agosto de 1981 en su disposición transitoria primera, sin distinciones de ninguna especie, que las reclamaciones económico-administrativas interpuestas con anterioridad a 1 de octubre de 1981 se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento reglamentario de 1959, en cuanto no se oponga al Real Decreto-ley 2795/1980, lo que quiere decir en este particular concreto es que, con el simple ofrecimiento de la garantía hecha antes de la entrada en vigor del nuevo Reglamento (disposición final primera) se adoptará el acuerdo de suspensión en todo caso, que es lo que se ordena en el artículo 22 del Decreto legislativo meritado, que alcanza así una eficacia retroactiva de grado máximo, pues de otra suerte no se cumpliría con la intensidad y finalidad propuestas por el ordenamiento en esta materia procedimental; siempre, esto sí, que se cumpla *a posteriori* del nuevo Reglamento, pero antes de la suspensión, con la aportación firme de la garantía que en él se exige y que viene a complementar el requisito de mera oferta de la caución exigida en el Reglamento de 1959».

Considerando: Que en orden a la efectividad de esta tesis, que por im-

perativos del tiempo, no puede tenerse en cuenta por los Tribunales Económico-Administrativos, se decía en dicha Sentencia de 27 de marzo de 1984 «que, como dice el preámbulo de la Ley de 27 de diciembre de 1956, ante esta jurisdicción (contencioso-administrativa) se sigue un auténtico juicio o proceso entre partes, cuya misión es examinar las pretensiones que deduzca la actora por razón de un acto administrativo, que es, por tanto, revisora en cuanto requiere la existencia previa de un acto de la Administración, por lo que la determinación del alcance de la retroactividad del ordenamiento vigente está dentro del cauce discursivo del debate jurisdiccional, aunque, por razones de imposibilidad en el espacio o en el tiempo, no hayan podido ser elemento de juicio tenidos en cuenta en las Resoluciones administrativas y confirman esta filosofía los artículos 43 y 69 de la Ley rectora mencionada».

C. M. A.