

4.º JURISPRUDENCIA FISCAL

POR CARLOS MARÍN ALBORNOZ

ERROR DE HECHO Y ERROR DE DERECHO.—EL ERROR CONSISTENTE EN APLICAR UN TIPO IMPOSITIVO SUPERIOR AL CORRESPONDIENTE, EN BASE A LA ESCRITURA DE MANIFESTACION, ACEPTACION Y ADJUDICACION DE HERENCIA, LIQUIDADADA POR EL CONCEPTO DE ADJUDICACION MORTIS CAUSA DE COLATERALES DE TERCER GRADO, DE CONFORMIDAD CON LO SOLICITADO POR LOS RECURRENTES, CON RECTIFICACION UN AÑO LARGO MAS TARDE, INDICANDO LAS INTERESADAS ESTAR ANTE UNA SUSTITUCION FIDEICOMISARIA ESTABLECIDA POR EL BISABUELO, NO ES UN ERROR MATERIAL, EQUIVOCACION ARITMETICA O SEÑALAMIENTO DE TIPO QUE NO CORRESPONDA AL CONCEPTO LIQUIDADADO, SINO UN ERROR DE DERECHO QUE VERSA SOBRE CUESTIONES DE FONDO O DE CONCEPTO, CON LAS CONSECUENCIAS PERTINENTES (SENTENCIA DE 15 DE OCTUBRE DE 1976).

Hechos.—En la Abogacía del Estado correspondiente se presenta inventario de los bienes relictos por doña L. J. A., fallecida en 1966, bajo testamento en el que instituye herederas a sus sobrinas, practicándose la correspondiente liquidación por el Impuesto de Sucesiones, que fue ingresado oportunamente; y con posterioridad las referidas sobrinas solicitan la devolución de cuanto se había ingresado indebidamente por tal concepto, por cuanto no se había tenido en cuenta por aquéllas que los bienes que se señalaron no habían sido adquiridos directamente de su tía, sino que la adquisición tiene su origen en la sustitución fideicomisaria instituida por su abuelo, don T. A., en virtud de la purificación de la misma por haber fallecido doña L. sin hijos y ser las antes expresadas las adquirentes definitivas de los bienes fideicomitidos.

La devolución solicitada fue denegada por el Delegado de Hacienda, interponiéndose reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, que, lo mismo que más tarde el Central, desestima.

Interpuesto posteriormente el contencioso-administrativo ante la Audiencia Territorial, se desestima por entender que el error aquí planteado no es de hecho, como pretenden las recurrentes, sino de derecho, como sostiene la resolución recurrida, por referirse a cuestiones de concepto o de fondo; distinción ésta de importancia, puesto que así como en el error de hecho el plazo para solicitar de la Delegación de Hacienda las rectificaciones o devoluciones procedentes es de cinco años, contados desde la fecha del ingreso que se repunte indebido, en los supuestos de errores de derecho el plazo para acudir a la jurisdicción económico-administrativa es de quince días, por lo que los recurrentes formularon la reclamación contra lo liquidado y satisfecho fuera del plazo reglamentario.

Resultando que contra la anterior sentencia se interpuso recurso de apelación, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Luis Vacas Medina, lo desestima en base a la doctrina que sienta en los siguientes:

Considerando que se hace necesario confirmar por sus propios fundamentos la sentencia recurrida de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial, que con un sintético y acertado planteamiento de la cuestión litigiosa llega a la correcta solución de ésta, ya que para poder apreciar el alegado error que se dice sufrido por las dos hermanas contribuyentes—y que a juicio de éstas tendría que resolverse mediante la aplicación al caso del número 1 de la tarifa del Impuesto de que se trata, en lugar del número 5, como se había efectuado—habría que determinar previamente, con el imprescindible juego interpretativo de las normas legales concernientes a los dos títulos hereditarios esgrimidos—desde el punto de vista del Derecho inglés, por el que se rigen ambas sucesiones—, el alcance del testamento otorgado en Londres el 7 de agosto de 1963 por E.-J. A. F., tía carnal de aquéllas, y sobre todo el de la sustitución fideicomisaria que figura en el testamento otorgado en Barcelona el 23 de junio de 1898 por el bisabuelo de las mismas, don T. A. E., que hace recaer, en definitiva, los bienes fideicomitidos a los herederos abintestato de sus nietas, sustitución fideicomisaria que, por otra parte, aparecía inscrita en el Registro de la Propiedad de la ciudad últimamente citada y que, por tanto, no pudo válidamente desconocerse; todo lo cual obliga a concluir, sin lugar a dudas, que tal indicado error se concreta en una cuestión de fondo o de concepto que habría de ser considerada en la correspondiente reclamación económico-administrativa y que nunca sería un mero error de hecho que pudiera determinar la devolución de ingresos indebidamente percibidos por la Hacienda Pública, conforme a los dictados de los artículos 6 y 118 del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 29 de julio de 1924, modificado por Decreto de 2 de agosto de 1934 y vigente en la actualidad en relación con esta materia.

Considerando que la conclusión a que se llega en el anterior considerando se halla respaldada por una reiterada jurisprudencia de este Tribunal, de que son muestra las Sentencias de 9 de marzo de 1970, 2 de noviembre de 1971, 4 de julio de 1973, 31 de mayo y 24 de octubre de 1974, 24 de enero y 18 de abril de 1975 y 22 de enero de 1976, que, entre otras precisiones, ha configurado esencialmente como error de hecho el numérico, aritmético o accidental, para cuya comisión no se precisa de racio-cinio alguno y que ha de ser evidente por sí mismo, patente, claro y manifiesto, concretándole en el error material que versa sobre una cosa, hecho o suceso, esto es, sobre una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, y excluyendo de su ámbito, por tanto, lo que afecte a cuestiones de derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de las disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse; doctrina ésta que—al reconocer que las omisiones o inexactitudes producidas en las declaraciones de los contribuyentes solamente deben ser admitidas en supuestos de hecho simples, de inmediato y fácil conocimiento y que den lugar a una fórmula de aplicación automática e indiscutible de los preceptos legales pertinentes—que tiene también un claro fundamento de orden pragmático, pues de aceptarse otra solución habría de producirse una inseguridad jurídica permanente en relación con el resultado de las liquidaciones practicadas.

GRAVAMEN ESPECIAL Y COMPLEMENTARIO DE LAS ADQUISICIONES HEREDITARIAS INDIVIDUALES SUPERIORES A DIEZ MILLONES DE PESETAS.—EL TIPO IMPOSITIVO ES APLICABLE, LO MISMO QUE EN LAS DEMÁS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA, DE FORMA ESCALONADA O PROGRESIVA (SENTENCIA DE 22 DE OCTUBRE DE 1976).

Hechos.—En diciembre de 1970 se presentó en la Abogacía del Estado de la Delegación de Hacienda de Madrid primera copia de la escritura de inventario, avalúo, liquidación de sociedad conyugal, manifestación y adjudicación de herencia, comprensiva de los bienes quedados al fallecimiento de don A. F. T., esposo que fue de doña C. de la L. L., determinándose por dicha Abogacía del Estado la cuantía de la base imponible a efectos de la liquidación sobre Sucesiones, ascendente a 76.106.590 pesetas; y dada la cuantía de la herencia, superior a diez millones de pesetas, se practicó liquidación del Impuesto, concepto Fondo Nacional, número 8 de la tarifa, al tipo del 9 por 100 sobre el total de la base imponible, que, a efectos de este gravamen, se estimó en 53.024.943 pesetas, con un total a ingresar de 4.772.241 pesetas, liquidación contra la que se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial, que, lo mismo que posteriormente el Central, desestima.

Desestimado igualmente el contencioso-administrativo, se interpone recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, el cual, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Nicolás Gómez de Enterría y Gutiérrez, lo estima, con arreglo a la doctrina que emerge de los siguientes:

Considerando que el recargo establecido por el artículo 7.º de la Ley de 21 de julio de 1960, sobre las adquisiciones de bienes a título gratuito, realizadas a partir de 1.º de enero de 1961, en cuanto cada participación individual en aquéllas excediera de diez millones de pesetas, para dotar el Fondo Nacional de Asistencia Social, aun cuando era independiente del entonces vigente Impuesto de Derechos Reales, se rigió por su misma normativa, en todo lo que no se opusiera a la propia Ley de 1960; y como la estructura de la Tarifa, incorporada a dicha ley, fijaba los tipos con referencia a cuatro cantidades básicas, a saber, diez millones, veinticinco millones, cincuenta y ciento, mediante la utilización de las proposiciones «de» y «a», tenía que aplicarse el criterio progresivo, no porque así resultara directamente de la propia Tarifa, sino porque era el que venía rigiendo en las adquisiciones a título lucrativo, con arreglo al Texto Refundido de 21 de marzo de 1958, ya que las expresiones: de 10.000.000,01 a 25.000.000, de 25.000.000,01 a 50.000.000, de 50.000.000,01 a 100.000.000 y de 100.000.000,01 en adelante, lo mismo hubieran permitido la tributación por tramos o escalones, si tal hubiera sido el criterio aplicable a las herencias, en el Impuesto de Derechos Reales.

Considerando que establecida la tributación por tramos o escalones, en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, para todas las adquisiciones a título gratuito, no hay verdadera razón para abandonar este criterio, que se ha tenido por más racional y justo, en el gravamen complementario de las adquisiciones individuales *mortis causa* superiores a diez millones de pesetas, porque las proposiciones empleadas en el número 8 de la actual tarifa no indican más que los límites inferior y superior en que rige cada tipo, sin llevar consigo, de modo necesario, la absorción total de la porción inferior por la superior, criterio que será defendible, lo que no supone que sea el único que pueda sostenerse; ahora bien, la clave para la solución justa hay que buscarla, de un lado, en la interpretación sistemática de las normas, que aconseja un criterio unitario para todas las adquisiciones *mortis causa*, lo mismo que sucedía antes de la Reforma Tributaria de 1964, y de otro, en el contenido

del artículo 32 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, precepto que al señalar que el gravamen complementario se exigirá sobre el exceso de adquisición individual superior a los diez millones de pesetas, está indicando que existe un primer escalón, que no queda sujeto a gravamen, constituido por el de los diez primeros millones, y si hay un primer escalón en que el tipo es cero, lógico resulta que haya un segundo que tribute al 7 por 100 tratándose de cónyuges, un tercero al 8 por 100, un cuarto al 9 por 100 y un quinto al 10 por 100.

VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL.—EXENCIONES.—LA COMPRA DE UN SOLAR MEDIANTE DOCUMENTO PRIVADO EN QUE EL COMPRADOR, SEGUN CONCRETAMENTE SE COMPRUEBA, POR ACTOS POSTERIORES A LA FECHA DE DICHO DOCUMENTO, PERO ANTERIORES A LA LIQUIDACION PRACTICADA, MANIFIESTA SU CLARO PROPOSITO DE DESTINAR LOS BIENES ADQUIRIDOS A LA CONSTRUCCION DE VIVIENDAS DE PROTECCION OFICIAL, ESTA EXENTA DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES POR APLICACION DEL ARTICULO 65, NUMERO 28, DEL TEXTO REFUNDIDO DEL IMPUESTO (SENTENCIA DE 23 DE OCTUBRE DE 1976).

Hechos.—Los hechos se reducen sustancialmente a si es procedente denegar la exención del artículo 65, número 28, del Texto Refundido del Impuesto al contrato de compraventa mediante documento privado, reflejado en el extracto de la sentencia antes recogida.

El Tribunal Supremo, en contra del criterio mantenido por los Tribunales Provincial y Central, y confirmando, en cambio, el criterio mantenido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, considera aplicable al supuesto planteado la exención de referencia, en base a la siguiente:

Doctrina.—Considerando que en los razonamientos de la sentencia apelada certeramente se hacen estas dos afirmaciones: 1.ª, que el documento privado de la litis contiene un verdadero contrato de compraventa y no una mera promesa de venta, y 2.ª, que las partes están de acuerdo en que «de no hacerse constar en forma expresa», en el documento privado, el propósito de adquirir con la finalidad de construir viviendas de protección oficial, para merecer la exención provisional antes expresada debe revelarse claramente dicha intención a través de los «actos del interesado», declaraciones éstas a las que es preciso añadir que si bien es cierto que tales «actos» han de referirse precisamente al momento de otorgarse el documento privado, no es menester que por furza sean «anteriores» del mismo, como por la parte apelante se postula, porque del artículo 1.282 del Código civil, aplicable en litis con carácter supletorio, al amparo del artículo 9, número 2.º, de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, claramente se deduce que también los actos «posteriores» al documento privado pueden constituir «un decisivo elemento de interpretación contractual».

Considerando que en el supuesto controvertido es preciso reconocer en justicia que si ya el 13 de abril de 1971 el adquirente insta el oportuno expediente de promoción de viviendas de protección oficial para construir un grupo de diez de ellas, previa autorización del Gobierno Civil de Avila, con el fin de proceder a la demolición de las viejas casas, autorización que no obtuvo al principio; si el 11 de mayo—sólo unos días más tarde—solicita del Gobierno Civil la referida autorización, que, por fin, le fue concedida; si comienza los correspondientes trabajos de demolición

y construcción tan pronto consigue aquélla; si poco después, el 31 de agosto siguiente, formaliza la venta por escritura pública, y si en ella, por último, «expresamente» se manifiesta que la adquisición se realiza con la exclusiva finalidad de construir viviendas de protección oficial, claro es que en estos «actos posteriores» al documento privado, que sin solución de continuidad cristalizan y que constituyen un valioso elemento de interpretación del contrato privado de referencia, se halla la más cumplida afirmación de lo que acertadamente se expresa en la sentencia apelada, a saber: que al otorgarse dicho documento privado el 15 de diciembre de 1970 es manifiesto el destino que ya entonces el adquirente pretendía dar a los terrenos, aun cuando dicho destino no se consignara expresamente en el calendarado documento.

Considerando que, por otra parte, en esta materia es preciso tener en cuenta: 1.º, que en todos los textos legales—incluido el artículo 65, número 28, del Texto Refundido—late el designio de estimular la iniciativa privada en la tarea común de resolver el problema de la vivienda (Sentencia de este Tribunal de 16 de abril de 1964), y 2.º, que el incumplimiento del plazo de treinta días, a que se refieren los artículos 113 y 115 de la expresada normativa, y el artículo 107, número 1.º, del Reglamento de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, cuya sanción de multa bien conocida es, no debe inadmisiblemente extenderse a una pérdida de derechos, cual la exención que se discute; pérdida que sí, en cambio, se produce por el transcurso de tres años sin obtenerse la calificación provisional, como establece el referido artículo 65, número 28, y asimismo se declara en la Sentencia de esta Sala de 5 de octubre de 1972.

Considerando que por estas razones, que demuestran la improcedencia de denegar la exención del artículo 65, número 28, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales al contrato de compraventa formalizado en documento privado, en que el comprador, según concretamente se comprueba, *por actos posteriores* a la fecha de dicho documento, pero anteriores a la liquidación practicada, manifiesta su claro propósito de destinar los bienes adquiridos a la construcción de viviendas de protección oficial, obvio es que en el presente supuesto ha de llegarse a la conclusión de que la sentencia apelada no incide en los motivos impugnatorios que expresados quedan, por lo que, consecuentemente, procede la desestimación de este recurso, sin que corresponda hacer pronunciamiento especial sobre las costas procesales.

SUBASTA JUDICIAL.—MOMENTO DE LA TRANSMISION.—EL MOMENTO EN QUE SE CONSIDERA PRODUCIDA LA TRANSMISION ES EL DE LA FIRMEZA DEL AUTO, DIA A PARTIR DEL CUAL COMIENZA A CONTAR EL PLAZO A EFECTOS DE LA PRESCRIPCION DE LA ACCION DE LA ADMINISTRACION PARA DETERMINAR LA DEUDA TRIBUTARIA (SENTENCIA DE 6 DE NOVIEMBRE DE 1976).

Hechos.—Por auto firme de fecha 13 de noviembre de 1965, recaído en procedimiento judicial sumario del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, se opera una transmisión de inmuebles a favor del mejor postor, y presentado un testimonio del mismo en la Abogacía del Estado competente con fecha 26 de agosto de 1971, se gira liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Tras las pertinentes reclamaciones desestimadas, se acude al contencioso-administrativo, y la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Territorial de Valladolid admite el recurso en base, entre otros, a los siguientes:

Considerando que pese a que el actor interesaba ante el Tribunal Provincial la declaración de la extinción—por prescripción—del derecho de

la Administración a liquidar la deuda tributaria, y no obstante reiterar esta misma pretensión en el recurso de alzada, es lo cierto que el Tribunal Central, fundándose en que el órgano competente en Primera Instancia no se había pronunciado sobre el fondo (por haber acordado la inadmisibilidad de ambas reclamaciones en virtud de razones puramente formales), tampoco procedió al examen de la prescripción ni al de ninguna de las otras cuestiones de fondo, sino que realizó el Tribunal Provincial el previo enjuiciamiento de todas ellas, incurriendo así, entendemos, en infracción del Ordenamiento Jurídico, puesto que los artículos 169 de la Ley General Tributaria y 46 del Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, no limitan la competencia del Tribunal Central al conocimiento de las cuestiones que anteriormente hayan sido examinadas y resueltas por el Tribunal Provincial, antes al contrario, de ambas disposiciones se desprende que ambos Tribunales tienen competencia para resolver todas las cuestiones que el expediente plantee, interpretación acorde no sólo con la letra de la ley, sino con los principios que deben inspirar todo procedimiento administrativo, y que son los de rapidez, agilidad, flexibilidad, economía, celeridad y eficacia (Exposición de Motivos de la Ley de Procedimiento Administrativo); junto a todo lo expuesto está la especial naturaleza del tema de la prescripción, cuyo enjuiciamiento debe realizarse antes que el de la legalidad de los actos de comprobación de valores y liquidación, ya que si se acredita la realidad de aquella, aplicable de oficio por la Administración sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo (art. 67 de la Ley General Tributaria), no podrán ser dictados ninguno de estos dos actos administrativos, y de ahí, pues, la necesidad de estimar el recurso contencioso-administrativo en cuanto al extremo que ahora examinamos.

Considerando que el auto de 13 de noviembre de 1965, cuyo testimonio fue presentado ante la Abogacía del Estado de Salamanca el 26 de agosto de 1971, operó la transmisión de la propiedad de las fincas subastadas y adjudicadas al mejor postor, incidiendo por ello en el hecho imponible previsto en el artículo 54-2 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, tributo cuyo devengo se produjo desde que dicho auto ganó firmeza (art. 73 y art. 17-1, *a sensu contrario*, ambos del Texto Refundido). Iniciándose a partir de esta fecha el cómputo del plazo de cinco años previsto en los arts. 64, *a*), y 65, *b*), de la Ley General Tributaria y 132 del Texto Refundido para que se produzca la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación.

Considerando que a lo anterior opone la Administración en vía de gestión que la prescripción debe computarse desde la fecha del testimonio del auto presentado a liquidación, y ya en trámite procesal, al contestar la demanda, aduce, de un lado, el artículo 107-4 del Reglamento del Impuesto, lo que implícitamente supone una invocación del artículo 133 del Texto Refundido, y de otro, alega la interrupción de la prescripción, en el supuesto de que el cómputo se inicie a partir de la fecha del auto, por virtud de la expedición de un testimonio del mismo; mas ninguno de los tres argumentos puede ser acogido: el primero, porque si lo que el texto de 6 de abril de 1967 sujeta a tributación son las transmisiones patrimoniales *inter vivos* (art. 3), es claro que es el auto del Juez el que produce la transmisión, careciendo de todo efecto traslativo el testimonio de dicho auto que en cualquier momento posterior puede librarse; el segundo, porque el artículo 133 del Texto Refundido se refiere a los documentos privados, y el auto de litis es un documento público (arts. 596-7 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 1.216 del Código civil) que hace prueba frente a terceros del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste (artículo 1.218 del Código civil) y cuya presentación en las oficinas liquidadoras no es necesaria (art. 113-2, *c*), del Texto Refundido del Impues-

to), y el tercero, porque el libramiento del auto ni constituye la acción administrativa a que se refiere el artículo 66-1, *a*), de la Ley General Tributaria, ni es tampoco actuación conducente al pago o liquidación de la deuda, como exige el artículo 66-1, *c*), del mismo cuerpo legal para que dicha interrupción tenga lugar.

Considerando que, consiguientemente, habiendo mediado desde la firmeza del auto hasta su presentación a liquidación más de cinco años, debemos declarar la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 64, *a*), de la Ley General Tributaria en relación con la transmisión resultante del auto a que el proceso se refiere, así como la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Central impugnada en este recurso, todo ello sin expresa condena en costas.

Interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración, recurso de apelación ante el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Diego Espín Cánovas, se desestima, y aceptando, por el contrario, los propios fundamentos de la sentencia apelada procede a estimar la declaración de prescripción discutida.

C. M. A.