

Fiscal

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de abril de 1965.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY DE 21 DE JULIO DE 1960 SOBRE EL RECARGO TRIBUTARIO QUE ESTABLECE EN CUANTO A LAS ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO, CUANDO LA PARTICIPACIÓN INDIVIDUAL EXCEDA DE DIEZ MILLONES DE PESETAS.

Antecedentes.—En 7 de enero de 1963, doña Antonia J. P. y sus tres hijos otorgaron escritura de manifestación de la herencia de su esposo y padre, respectivamente, don J. Bonet, muerto bajo testamento en el que hizo varios legados e instituyó herederos a dichos hijos, relacionándose diferentes bienes con un valor declarado de 20.224.499,69 pesetas y adicionándose en documento posterior 287.600 pesetas.

Presentados los documentos en la Oficina liquidadora y realizada la comprobación de valores arrojó un resultado de 35.951.396,83 pesetas.

Se giraron las correspondientes liquidaciones por timbre y Derechos reales y una liquidación complementaria a nombre del hijo don José Bonet, en concepto de recargo para atenciones de carácter social, con arreglo a la Ley de 21 de julio de 1960, sobre una base de 10.220.550,01 pesetas, al tipo del 7 por 100, que produjo un total de 715.458,50 pesetas.

Recurrida la liquidación ante el Tribunal provincial, alegó el interesado que la Oficina liquidadora había incurrido en error al tomar una base improcedente, a tenor de la Ley de 21 de julio

de 1960, que establece dicho recargo para las adquisiciones a título lucrativo en cuanto cada participación individual en aquéllas exceda de diez millones de pesetas, es decir, que lo gravado con el recargo es únicamente el exceso sobre la dicha cantidad, sin que pueda prevalecer la tesis del liquidador de que para la fijación de la base habrán de seguirse las mismas normas que las del impuesto de Derechos reales, o sea, que la base del recargo no es la total porción de lo que al heredero se le adjudique, sino que será la cantidad en que la porción individual exceda de diez millones de pesetas.

En definitiva, la base liquidable del recargo debiera ser, según el recurrente, la de 220.550,01 pesetas, que era la cantidad en que lo adjudicado rebasaba los diez millones de pesetas.

El Tribunal provincial acordó desestimar el recurso con fundamento en que la tarifa de la Ley de 21 de julio de 1960 para la exacción del recargo destinado al Fondo Nacional de Asistencia Social está redactado en forma análoga a la comprendida en los números 29 al 39 de la tarifa general del impuesto de Derechos reales, y, por consiguiente, debía aplicarse en idéntica forma.

Notificada la resolución del Tribunal provincial fué recurrida ante el Central con razonamientos análogos a los de la primera instancia, añadiendo que el fundamento del recargo es distinto al que fundamenta el de Derechos reales, ya que éste contiene límites exentos y en cambio la tarifa del recargo parte de los diez millones para aplicar el tipo más bajo de la escala, aparte de que la tesis del Tribunal inferior puede perjudicar al heredero, puesto que en determinados casos la voluntad del testador de beneficiar al heredero se quebrantaría, si la cifra exigida al mismo fuese superior a la mejora o beneficio pretendida por el causante, como en el caso ocurre, puesto que se exigen por Derechos reales 715.438,50 pesetas y ser la verdadera base del recargo la de 220.550,01 pesetas.

El Central comienza por transcribir el artículo 7.º de la Ley de 21 de julio de 1960, que dice: «las adquisiciones de bienes a título lucrativo realizadas a partir del 1 de enero de 1961, en cuanto que cada participación individual en aquélla exceda de diez millones de pesetas, quedarán sujetas a un recargo con arreglo a la tarifa adjunta que se exigirá con independencia del impuesto a Derecho reales por las mismas Oficinas competentes para su li-

quidación y al tiempo de practicar éste...», destinándose su importe a cubrir las atenciones que el mismo artículo enumera; de donde nace la discordia entre la Oficina liquidadora y el contribuyente, al sostener aquélla que la base liquidable, a tenor del artículo 8.º de la misma Ley, lo constituye la cuantía total de la participación individual en tales adquisiciones, en cuanto exceda de diez millones de pesetas como entendieron la Oficina liquidadora y el Tribunal provincial; o más bien, como entiende el reclamante, deba tomarse como base la cantidad en que la adquisición exceda o sobrepase los diez millones de pesetas, en el caso 220.550,01 pesetas. El Central acepta esta interpretación, «siendo de observar —dice— que la locución en cuanto viene usada en este caso, dado el sentido de la frase, como adverbio de cantidad que califica al verbo activo exceder y, de consiguiente, lo sometido al recargo es únicamente la cantidad que sobrepasa los diez millones de pesetas, conclusión, añade el Central, a que también se llega a simple vista de la propia estructura de la tarifa que comienza en la cifra de 10.000.000,01 pesetas, sin someter a tributo las cantidades a participaciones individuales inferiores a esa cantidad.

En su consecuencia, la Resolución que comentamos anula la del provincial, así como la liquidación por el recargo para el Fondo Nacional de Asistencia Social para que sea sustituida por otra a cargo del mismo contribuyente, tomando como base liquidable la cantidad de 220.550,01 pesetas, reconociendo al recurrente el derecho a la devolución de la cantidad que en cumplimiento del fallo sea procedente.

Comentarios.—Estamos de completo acuerdo con la doctrina e interpretación sentada por el Tribunal Central en la reseñada resolución y con los razonamientos sentados en la misma, nacidos de la interpretación de los artículos 7.º y 8.º de la citada Ley de 21 de julio de 1960, aplicable a partir del 1 de enero de 1961 y destinado el importe del recargo que establece a necesidades de carácter benéfico-social que la misma detalla en los artículos 2.º y 7.º

En ambos se da el concepto del recargo que la Ley crea, y así dice el 7.º que «las adquisiciones de bienes a título lucrativo a partir del 1 de enero de 1961, en cuanto cada participación individual en aquéllas exceda de diez millones de pesetas quedarán su-

jetas a un recargo con arreglo a la tarifa adjunta, que se exigirá con independencia del impuesto de Derechos reales, y el 8.º, después de decir que la base del recargo se determinará conforme a las normas del impuesto de Derechos reales, añade que el recargo que se crea se liquidará e ingresará con independencia del impuesto de Derechos reales y no podrá exigirse por ningún concepto otra cantidad que la que resulte de la aplicación de la tarifa adjunta».

Aunque no sean precisamente un modelo de claridad y precisión los preceptos transcritos, es indudable que su lectura atenta dice que el recargo creado grava las participaciones individuales sobre la base de la cantidad en que las mismas sobrepasen los diez millones de pesetas.

No tenemos a la vista el expediente, ni por lo mismo las hojas de liquidación, pero de la relación de hechos que la resolución da se ve que la base del recargo que tomó la Oficina liquidadora fué la de 10.220.550,01 pesetas y no la de 220.550,01, en que la porción individual del heredero recurrente, como tal heredero, excede a la porción individual hereditaria, lo cual implica que la porción hereditaria de los diez millones fué gravada dos veces, una por el impuesto de Derechos reales y otra por el recargo, lo cual está fuera de lo pretendido por la Ley, puesto que, como hemos repetido, ésta no somete al recargo más que aquello en que lo adjudicado exceda de los diez millones.

De lo expuesto se desprende claramente que ante los razonamientos anotados carecen de eficacia los razonamientos del provincial, porque el que las tarifas del recargo están redactadas análogamente a las de los números 29 al 39 de la tarifa general nada significa, y además porque de la propia tarifa del recargo, como apunta el Central, se desprende un argumento definitivo a favor del recurrente, y es el de que tal tarifa da como primera base sometida el recargo la de diez millones y una peseta, lo cual prueba que esos diez primeros millones no están sometidos al recargo, puesto que la tarifa no los grava y sí lo están las cantidades que sobrepasen dicha cantidad.

En síntesis, nuestro parecer es que los 10.220.550 pesetas pagan por Derechos reales y además las 220.550 pesetas habrán de ser gravadas con el recargo correspondiente, en este caso del 7 por 100,

apartado A) de la tarifa del mismo, que dice: A) Transmisiones a favor de hijos legítimos o legitimados por subsiguiente matrimonio—10.000.000,01 a 25.000.000—, 7 por 100.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de mayo de 1965.

DISTINCIÓN ENTRE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE SIMPLE GESTIÓN Y LOS PROPIAMENTE ADMINISTRATIVOS DECLARATORIOS DE DERECHOS.

Antecedentes.—Como consecuencias de la liquidación practicada por la Oficina liquidadora por el impuesto de Derechos reales de la compra de una casa acogida a los preceptos de la Ley del Suelo, se giró una liquidación aplicando aquellos preceptos y prescindiendo de los de esa Ley en cuanto a exenciones.

La compradora, doña M. de la P, ante ese hecho solicitó del Delegado de Hacienda la declaración de nulidad de la liquidación y la devolución de la cantidad ingresada, fundada en no haberse aplicado los beneficios fiscales de dicha Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, en el artículo 193.

El Delegado de Hacienda, de acuerdo con el informe de la Abogacía del Estado, desestimó la petición por carencia de competencia para resolver la cuestión, fundado en que la no aplicación de la exención no podía estimarse como error de hecho de los comprendidos en el artículo 217 del reglamento del impuesto, ya que de existir error lo sería de derecho, y esta clase de errores no se puede combatir sino mediante los recursos establecidos en el artículo 216 del mismo reglamento, o sea, por medio de recurso económico-administrativo ante el Tribunal provincial.

La reclamante, no conforme con tal decisión, interpuso recurso contra el acuerdo del Delegado ante el Tribunal provincial económico-administrativo, y éste acordó desestimar la reclamación con fundamento en que la concesión o denegación de exenciones es cuestión de derecho que debió plantearse en el oportuno recurso económico-administrativo, esto aparte de que aunque se estimase el escrito ante el Delegado de Hacienda como escrito inicial de la

reclamación, el plazo para reclamar era de quince días y estaba agotado, puesto que la liquidación fué ingresada en 5 de junio de 1959 y la instancia de devolución no fué presentada hasta el 3 de marzo de 1961, lo cual prueba que el plazo de quince días improrrogables estaba agotado.

Entablado recurso ante el Tribunal Central, alegando que notificadas las liquidaciones se formuló «in voce» la oportuna reclamación ante la Oficina liquidadora, la que mantuvo las liquidaciones, entendiendo que no procedía la exención, y alegando también la recurrente que en la tramitación de primera instancia se había producido quebrantamiento de forma al no haber sido puesto de manifiesto el expediente.

Respecto al fondo del asunto se alegó el artículo 193 de la citada Ley del Suelo de 12 de mayo de 1956, que establece la exención por Derechos reales y timbre para las enajenaciones de fincas a favor de particulares regulada en esta Ley, así como la transmisión de los edificios que se construyan en polígonos de nueva urbanización, cuando tengan lugar dentro de los seis primeros años de la terminación del edificio.

Por tanto, se cometió el error del hecho regulado en el artículo 217 del reglamento del impuesto, el cual concede el plazo de cinco años para solicitar la devolución de los ingresos indebidos a consecuencia de tales errores, sin que contra esta tesis quepa el criterio de que no se trata de un error de hecho, ya que el texto del artículo 193 de la Ley de 12 de mayo de 1956, ya citada, es tan claro y preciso que ninguna duda puede ofrecer su contenido al liquidador. Por todo ello se solicita la anulación de las actuaciones y en su defecto que se revoque el acuerdo del Delegado de Hacienda y procedente la exención solicitada.

El Central, en su resolución, empieza por decir, ocupándose de las infracciones procesales de primera instancia con la tramitación del expediente, que no existen, ya que el Provincial conoció plenamente de la cuestión planteada, referente a la exención con arreglo a la citada Ley del Suelo, y dilucidó si el problema consistía en un error de hecho o de derecho a los efectos de determinar si la devolución denegada por el Delegado de Hacienda era procedente, debiendo concluirse en primer lugar que la indefensión

alegada no se produjo, ni por tanto la nulidad de las acusaciones, según el artículo 61 del reglamento de procedimiento.

Respecto a la cuestión de fondos es necesario distinguir entre error de hecho y error de derecho para determinar el procedimiento legal utilizable para la impugnación del acto económico-administrativo, plazo para hacerlo y efectos económicos que se deriven.

Esto supuesto, el Central se extiende largamente en determinar lo que en general se entiende por error de derecho, partiendo de lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil y continuando después por las diferentes Leyes administrativas y con mención de los recursos y procedimiento para su impugnación, terminando con el concepto legal y procesal del error de hecho, el cual está constituido por «errores diferentes a sucesos u orden de cosas que tienen una realidad independiente de la opinión o criterio de interpretación de las normas jurídicas aplicables o que se estimen de aplicación al caso de que se trate, como son la reiteración del ingreso de una misma liquidación, la determinación del lugar donde están situados los bienes inmuebles, la inclusión en la base tributaria de errores que erróneamente se creían del contribuyente causante, la patente equivocación sufrida por el contribuyente al hacer una declaración fiscal y otras análogas como, por ejemplo, el señalamiento de un tipo de tarifa equivocado o el error aritmético al practicar una liquidación.

Mas es, sigue diciendo la resolución que nos ocupa, la circunstancia de que la Oficina liquidadora hiciera caso omiso de que la transmisión objeto de la liquidación impugnada estuviera comprendida en los beneficios del artículo 193 de la repetida Ley del Suelo, aun admitiendo que hubiera constituido una omisión involuntaria no patentizaría por sí sola que fuera indebido el ingreso en la Hacienda Pública, ya que para llegar a tal conclusión hubiera sido preciso pronunciarse sobre si estaban o no cumplidos los requisitos establecidos en la Ley para aplicación de tal exención fiscal, lo que no se ha efectuado en el caso ni puede hacerse en el procedimiento especial regulado por el artículo 6.º del Reglamento de 29 de julio de 1924, modificado por Decreto de 2 de agosto de 1934 y artículos 217 y 218 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, por estar reservada la impugnación del acto

administrativo al procedimiento de plena jurisdicción en materia económico-administrativa como dispone el artículo 219 del reglamento de impuesto de 15 de enero de 1959.

Es decir, en conclusión, que los errores de hecho, propiamente dichos, se ventilan ante el Delegado de Hacienda, conforme de la Abogacía del Estado, y los que no tienen esa cualidad, o sea, los errores de derecho, ante la jurisdicción económico-administrativa.

El Central, en definitiva, desestima el recurso de alzada y confirma la decisión del Provincial.

Comentarios.—Nos parece perfectamente clara la doctrina expuesta en cuanto a la distinción entre el error de hecho y de derecho, y eso supuesto no es discutible el acierto de la resolución analizada.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL,

Abogado del Estado.