

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de junio de 1961.*

EN EL CASO DE QUE UNA ESCRITURA DE DONACIÓN DE INMUEBLES SIN QUE CONSTE LA ACEPTACIÓN DE LOS DONATARIOS SEA LIQUIDADADA E INGRESADA LA LIQUIDACIÓN Y QUE LA DONACIÓN SEA REITERADA EN OTRA ESCRITURA, OTORGADA AÑOS DESPUÉS CON LA EXPRESADA ACEPTACIÓN DE LOS DONATARIOS E INGRESO DE LA CORRESPONDIENTE LIQUIDACIÓN, ESTA SEGUNDA LIQUIDACIÓN ES LA QUE PRODUCE LA DUPLICACIÓN DE PAGO Y ES LA QUE DEBE SER DEVUELTA.

*Antecedentes.*—Un padre otorga en 4 de enero de 1944 a favor de sus tres hijos escritura de donación de varias fincas, la cual fué oportunamente liquidada e ingresadas las liquidaciones en la Oficina liquidadora de Dolores.

Los donatarios, en 18 de septiembre de 1956, otorgan nueva escritura, haciendo constar que en el acto de la donación eran menores de edad y no habían podido prestar legalmente la aceptación de la misma, y que, puesto que vive el donante, manifiestan, de acuerdo con lo previsto en el artículo 633 del Código civil, que aceptan la donación que de hecho habían aceptado, lo cual se notificará a su progenitor. Finalmente solicitaron del Registro de la

Propiedad la inscripción correspondiente, y presentada la escritura en la Abogacía del Estado de Murcia, fué liquidada e ingresado su importe.

Los interesados formularon reclamación ante la Delegación de Hacienda alegando la duplicación de pago del impuesto y pidiendo la devolución de la liquidación practicada por la Abogacía del Estado, siendo denegada la pretensión, con fundamento en que no hay precepto legal que la ampare, porque, a tenor del artículo 633 del Código civil, las donaciones de inmuebles no se perfeccionan sin la aceptación en forma de los donatarios, y como en Murcia se aceptó la cuestionada, es claro que la liquidación girada por la Oficina de la capital está legalmente practicada y no procede su devolución, siendo improcedente la girada en la Oficina liquidadora de Dolores.

Esta decisión fué recurrida ante el Tribunal provincial diciendo que si bien es cierto que las donaciones de inmuebles no se perfeccionan sin la aceptación de los donatarios prevista en el Código civil, no lo es menos que el artículo 41 del Reglamento del Impuesto dispone que éste se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación dada por las partes y prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez o eficacia, y, en definitiva, se pidió la devolución de la liquidación girada por la Oficina liquidadora de Murcia.

El Tribunal provincial rechazó el recurso y dijo que si bien el artículo 41 del texto reglamentario legitima la liquidación, aun existiendo defectos que afecten a la validez o eficacia del acto o contrato, ello, no obstante, el 44 dispone que para que sea exigible el impuesto se requiere la existencia de un hecho que origine el acto jurídicamente, y como en el supuesto examinado el acto no tuvo validez ni surtió efecto ni siquiera existió hasta que fué prestado el consentimiento o aceptada la donación por los donatarios, es claro que la primera liquidación no fué procedente, y si lo fué la de la Abogacía del Estado de Murcia.

Planteada la cuestión ante el Tribunal central, insistiendo en los anteriores puntos de vista, se reforzaron diciendo que si por la donación se pagó el impuesto en 1944, es incuestionable que entonces se estimó reglamentaria la liquidación y que el pago de

la girada en 1956 produjo la duplicación del pago del tributo por un único acto.

El Central sienta, en primer lugar, que el problema que se plantea consiste en determinar si existe la duplicación de pago regulada tanto en el Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo como en el del Impuesto; preceptos, añade, que arrancan de las normas sustantivas del artículo 1.901 del Código civil, el cual dispone que se presume que existe error en el pago cuando se entrega una cosa no debida o que ya había sido pagada, pudiendo aquel a quien se pide la devolución probar que la entrega se hizo por mera liberalidad o por otra causa justa; de donde se deduce que la duplicación existe cuando la Administración exige el impuesto por segunda vez en relación con una concreta transmisión de bienes entre las mismas personas y por idéntico concepto.

Desarrollando su tesis, el Central añade que el artículo 43 del Reglamento del Impuesto dispone que a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, o sea, que cuando el negocio jurídico es uno, no es lícito descomponerlo en otros integrantes del mismo, puesto que el ánimo de liberalidad del donante, manifestada en la escritura de 1944 y la aceptación de la donación por los donatarios en 1956, no constituyen instituciones independientes, sino un solo acto de tráfico patrimonial, y si al mismo pudo gravarlo la Administración en un momento improcedente, ello no justifica que, *a posteriori*, pueda gravarlo de nuevo, apoyándose en la improcedencia de la anterior liquidación, puesto que para hacerlo así sería menester revisar la primera liquidación, siguiendo para ello los trámites reglamentarios.

De todo ello deduce la resolución que comentamos que procede declarar indebido el ingreso de la liquidación girada por la Abogacía del Estado, la cual deberá ser devuelta a los recurrentes.

*Comentarios.*—Admitimos como buena la solución que el Tribunal central adopta por estimarla *equitativa*, aunque reglamentariamente, y sobre todo con arreglo a la jurisprudencia del mismo Tribunal, no deja de ofrecer reparos.

En la interpretación del caso entran en juego los artículos 41 y 43, y también el 44, todos ellos del Reglamento del Impuesto.

Con arreglo al primero de esos artículos, y supuesto que el acto contenido en las dos referidas escrituras es único y es el mismo, es incuestionable, como dice el precepto, que por un solo acto «no se puede exigir más que el pago de un solo derecho». Hasta aquí la solución no deja lugar a dudas, pero como las escrituras, aunque referidas a la misma convención, han sido liquidadas, ¿a cuál de las dos liquidaciones ha de referirse la anulación y consiguiente devolución?

La solución, ya se refiera a una u otra, carece de trascendencia económica para los contribuyentes porque son de la misma cuantía, pero ello no es obstáculo para que ante la técnica reglamentaria, siquiera ello encierre un problema calificable de bizantino, el problema tenga realidad.

Puesto a resolverlo está claro que una de las dos liquidaciones tiene que ser anulada por imperio terminante del citado artículo 43, que impone el pago de un único derecho; pero, al mismo tiempo, no está menos patente que la segunda escritura, examinada a la luz del artículo 44, también contiene «una declaración escrita acreditativa de la transmisión», y, por consiguiente, ante la letra de los textos reglamentarios, tan legal es una liquidación como la otra.

Nuestra tesis difiere de la adoptada por la resolución que analizamos, ya que entendemos que según la doctrina jurisprudencial del propio Tribunal la liquidación que debe prevalecer es la girada a la vista de la escritura de 1956, en la que los donatarios hicieron constar la aceptación de la donación.

Efectivamente, aunque el artículo 41 del Reglamento dispone categóricamente que «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos que puedan afectar a su validez y eficacia», lo cierto es que el mismo Tribunal tiene dicho que la previsión de ese artículo se refiere a los contratos o anulables, no a los jurídicamente inexistentes, según afirma la resolución de febrero de 1949 y remachan las de 23 de octubre de 1951 y 25 de mayo de 1954, sentando que las donaciones *inter vivos* sobre bienes inmuebles sin aceptación expresa en forma son inexistentes y no son liquidables.

Así, pues, esta doctrina conduce a la conclusión de que la li-

quidación girada en la escritura de donación de 1944 fué antirreglamentaria y que la originada por la escritura de donación de 1956 lo fué conforme a derecho, y, por ende, que debe ser anulada la primera y la que debe prevalecer es la segunda, aunque, como hemos hecho notar más arriba, sean equivalentes ambas soluciones.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de julio de 1961.*

EL ALBACEA QUE NO ACREDITA CUMPLIDAMENTE SU CONDICIÓN DE TAL, CARECE DE PERSONALIDAD PARA RECURRIR CONTRA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS CAUSADOS EN LA RESPECTIVA TESTAMENTARIA.

*Antecedentes.*—Fijada la base de liquidación en la herencia de doña María García, fué notificada la comprobación de valores al presentador del documento y seguidamente notificadas al mismo las oportunas liquidaciones.

Posteriormente comparece D. A. B. por medio de Procurador, invocando su cualidad de albacea y contador-partidor de la herencia, diciendo que la causante había dejado, entre sus bienes, los heredados de su premuerto esposo, cuyo impuesto había pagado el propio albacea, y manifestando que como en el momento del fallecimiento de la esposa causante, ésta adeudaba a la Hacienda el impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria del expresado esposo, tal débito debía ser baja en la herencia de aquélla.

En su virtud solicitó la baja de tal débito en la herencia de doña M. G., y el liquidador informó favorablemente la reclamación, y el Tribunal provincial estimó la reclamación en parte.

No conforme el albacea reclamante con tal acuerdo, recurrió ante el Central, y éste sentó que, aparte de la cuestión de fondo planteada, existía otra de orden público, que, dentro de su competencia, había de esclarecerse previamente, consistente en que el albacea recurrente no había demostrado su interés en la herencia de la causante, ni como heredero ni legatario, ni a su nombre aparecía practicada liquidación alguna, ni tampoco había acreditado su condición de albacea, así como tampoco que él fuese el que solicitó la liquidación, sino que lo hizo un tercero, y que lo

único que aparece es que compareció por medio de un Procurador con poder para interponer el recurso.

La resolución dice que, con arreglo al Reglamento de Procedimiento, para poder recurrir es necesario que el acto impugnado afecte a los particulares intereses del recurrente y que con arreglo a reiterada jurisprudencia en relación con el artículo 1.069 del Código civil la partición legalmente hecha confiere la propiedad exclusiva de los bienes a cada heredero, y la aprobación por éstos de las operaciones particionales pone término al albaceazgo, quedando, por tanto, el albacea desprovisto de personalidad para accionar como tal.

El Tribunal, en definitiva, dice que faltando el documento particional en el que el recurrente apareciese como albacea y no constando tampoco que hubiese sido requerido para presentarlo, no hay términos hábiles para dictar el acto administrativo, es procedente la declaración de la nulidad de las actuaciones, con reposición de las mismas al trámite de reclamación del documento.

Por nuestra cuenta solamente nos basta decir que el caso es tan claro que excusa el comentario.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de noviembre de 1961.*

LIQUIDADA UNA SUCESIÓN DE PERSONA AFORADA NAVARRA, EN OFICINA LIQUIDADORA DE DERECHO COMÚN, FUÉ POSTERIORMENTE LIQUIDADA TAMBIÉN EN OTRA OFICINA DE NAVARRA, Y COMO EN EL HABER HEREDITARIO SE COMPRENDÍAN BIENES MUEBLES, SE PIDIÓ LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO EN CUANTO A ÉSTOS CON FUNDAMENTO EN QUE SE TRATABA DE UN ERROR DE HECHO, SIENDO RECHAZADA LA TESIS POR EL TRIBUNAL CENTRAL.

*Antecedentes.*—La causante fallece en Zaragoza y su herencia es declarada en esa Abogacía del Estado, comprendiendo toda clase de bienes, incluso ropas, muebles, alhajas, un automóvil, etc., siendo ingresadas las liquidaciones en 13 de febrero de 1954.

En 16 de julio de 1958 los herederos piden ante el Delegado de Hacienda la devolución del impuesto en cuanto a la porción «mue-

bles», fundados en que en la relación de bienes constaba expresamente la cualidad de aforada navarra de la causante.

Además, la misma herencia se liquidó posteriormente en Navarra, produciéndose así, según los recurrentes, la duplicación de pago por error de hecho.

El Delegado de Hacienda desestima el recurso y dice que se trata de un error de derecho y no de facto, cuya tesis es confirmada por el Tribunal provincial.

Elevado el asunto al Central, éste dice, insistiendo en el punto de vista del inferior, que el problema consiste en determinar si existe error de hecho al declarar sujetos los bienes muebles de una herencia liquidada en territorio de derecho común, en la que los interesados alegan que la causante disfrutaba del régimen de derecho foral navarro, y si al ser exigido el impuesto por la respectiva Diputación se produce una duplicación de pago, y, en su consecuencia, si se origina un ingreso indebido que da lugar al derecho a la devolución del impuesto según el artículo 206 del Reglamento de 1947, o, por el contrario, no hay error de hecho ni duplicación de pago.

El precepto reglamentario, dice la resolución, se apoya en la obligación de restituir el cobro indebido definido en el artículo 1.895 del Código civil, pero limitado al voluntario error de hecho y a la duplicación de pago, reservando el de las pretendidas equivocaciones padecidas al juzgar o interpretar las disposiciones legales, aunque aquéllas parezcan evidentes al procedimiento normal de las reclamaciones económico-administrativas, con lo que se mantiene el principio de seguridad jurídica de que los actos declarativos de obligaciones fiscales sean firmes y consentidos si en el término de quince días no se utiliza en contra la vía jurisdiccional, debiendo concluirse que para que prosperase la tesis de los recurrentes era menester que se hubiera producido el error de hecho con la consiguiente duplicación de pago.

La calificación jurídica de la Abogacía del Estado, sigue diciendo el Tribunal central, no constituye error de hecho, sino de derecho, porque se trata de conocer si mediante la prueba de vecindad civil, distinta de la administrativa, y consistente en dos certificados de los padrones de vecinos de la villa X navarra y de la ciudad de Zaragoza, puede declararse que la causante tenía de-

recho al régimen foral, según las reglas del artículo 15 del Código civil, en el que la vecindad no se determina por la simple inscripción de los documentos administrativos del censo, sino por la residencia de diez años en territorio foral, circunstancia que debe ser probada y no lo fué, pero que tampoco hubiera sido procedente en una solicitud a la Delegación de Hacienda de rectificación de errores de derecho, sólo impugnables en vía económico-administrativa interpuesta en el plazo de quince días.

Aparte de que la cuestión entraña un problema de interpretación jurídica, tampoco puede afirmarse que como consecuencia de la liquidación girada en Navarra se produjo duplicación de pago, ya que para ello se requieren dos o más liquidaciones giradas a cargo del mismo contribuyente y por el mismo concepto y por la misma esfera o clase de la Administración fiscal, lo que no se da en el caso, porque así como de otras contribuciones o impuestos establece la Ley de 8 de noviembre de 1941 que la Diputación navarra no podrá aplicar tarifas inferiores ni normas de liquidación distintas de las del Estado, respecto a dicho impuesto no existe disposición semejante, de donde se deduce que la Diputación de Navarra, que es organismo distinto de la Administración de la Hacienda Pública, ha podido declarar la obligación tributaria en base de distinta definición de los conceptos fiscales y con tipos diferentes, lo que impide la igualdad de imposición necesaria para determinar la existencia de la duplicación de pago, la cual, aun en el supuesto inadmisibles de que se hubiera producido, en ningún caso tendría su origen en la liquidación del impuesto de Derechos reales, cuya parcial resolución se pretende, sino en las giradas después por la Diputación de Navarra.

*Comentarios.*—El caso no deja de ofrecer interés, dada su originalidad, por una parte, y dados los matices que encierra, por otra, consistentes en dilucidar si se trata de un error de hecho o de derecho, según el tecnicismo reglamentario, y, en segundo lugar, y supuesto que el error sea calificado como violación de precepto legal substantivo, esto es como error de derecho, aflora el problema de determinar si la desviación jurídica engendra o no una duplicación de pago del impuesto.

El primer aspecto, relativo a la posible calificación del caso



como error, de hecho, no ofrece ni remota materia de discusión, dado que tanto en la teoría como en la práctica jurisprudencial están perfectamente delimitados los conceptos de una y otra clase de errores: el primero gira sobre «una circunstancia que tenga una realidad independiente de toda opinión que pueda sustentarse», o bien se refiere «a lo que tiene una realidad independiente de toda opinión o criterio de calificación», mientras que el de derecho gira siempre alrededor de la aplicación al hecho concreto, que no es objeto de discusión, del concepto reglamentario aplicable al mismo.

Esto supuesto, el problema de determinar, como aquí ocurre, si una liquidación girada en territorio de derecho común y reiterada posteriormente en una oficina liquidadora en territorio de derecho foral, ha de ser devuelta por la Delegación de Hacienda en que se giró la primera, como practicada con error de hecho, es a todas luces claro que no encierra un simple error material ajeno a la interpretación formal del precepto tributario aplicable.

Esto sólo es suficiente para rechazar la tesis de los recurrentes y afirmar que la Delegación de Hacienda de Zaragoza no pudo acordar la pretendida devolución, pero es que, además, se llega consecuentemente a la misma conclusión que la Resolución del Central sienta y por sus propios razonamientos, especialmente el referente a la previa determinación jurídica de la condición de aforada navarra atribuida a la causante.

Esta cuestión previa de indispensable solución es absolutamente ajena al alegado error material. Y supuesto que al resolverla se adopte un criterio jurídico-civil equivocado, la exacción fiscal será equivocada también y originará el derecho a la evolución del impuesto pagado, una vez declarada su ilegalidad, pero no por error material, y mucho menos por duplicación de pago.

¿Quiere esto decir que los interesados tienen cerrado el camino para obtener el derecho que les pueda asistir y llegar a obtener la devolución? No; lo que ocurre es que equivocaron el camino y en vez de seguir el que les podía conducir a la meta tomaron otro distinto.

Nuestra opinión es que no tenían otro que el de haber acudido a la vía procesal administrativa normal económico-administrativa ante el Tribunal provincial para discutir ante el mismo la proce-

dencia de la liquidación y, en definitiva, su devolución, con fundamento en la cualidad de aforada civil navarra de la causante.

Por tal senda hubieran podido llegar a buen fin, mientras que al equivocar el camino se habrán encontrado con el verdadero cerrado, por haber quedado firme la liquidación al no haberla recurrido dentro del plazo reglamentario de quince días en la forma a que acabamos de referirnos.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1961.*

Se trataba de la liquidación de una certificación de la Jefatura del Distrito Forestal a efectos de la inscripción de un monte como bienes propios de un Ayuntamiento, incluido en el catálogo de los de utilidad pública y poseído desde tiempo inmemorial por el Ayuntamiento como dueño.

La Abogacía del Estado giró la liquidación correspondiente, y el Ayuntamiento la recurrió, alegando que la Ley del Impuesto, en su artículo 3.º, apartado C), número 2.º, reconoce la exención a favor de los Ayuntamientos para las adquisiciones a título oneroso en que recaiga directamente sobre ellos la obligación del pago del impuesto, y, además, lo dispuesto en el número 5.º del artículo 5.º del Reglamento de dicha Ley cuando se acredite haber satisfecho el impuesto por la transmisión cuyo título se suple con las certificaciones; criterio extensivo por analogía al supuesto de exención de tal transmisión en el momento en que realmente se produjo.

El Tribunal provincial desestimó el recurso, y el Central revoca este acuerdo y dice que, en tramitación el recurso, entró en vigor la Ley de 21 de julio de 1960, por la que se declaran exentas las certificaciones expedidas a virtud de precepto legal a favor de entidades locales a los fines prevenidos en el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, siempre que los bienes a que ellas se refieran se hallen, de hecho, en poder de las entidades locales con anterioridad a 1 de enero de 1960. Y conforme a la citada Ley, en su artículo 4.º, lo dispuesto en ella es aplicable a las certificaciones presentadas antes de su entrada en vigor o que se presenten en el plazo de un año, sin más excepción que aquellas que hubiesen dado

origen al ingreso del impuesto correspondiente en virtud de liquidaciones firmes y consentidas:

En el caso la liquidación no es firme y consentida y los bienes se encuentran en poder del Ayuntamiento como propios o patrimoniales desde tiempo inmemorial, y, por tanto, es innecesario dilucidar si la certificación estaba o no sujeta antes de la publicación de la Ley de 1960.

Esta resolución ratifica la de 18 de octubre de 1960.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.