

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ008163

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 24 de julio de 1999

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7009/1994

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Tutela judicial efectiva. Derecho a la prueba. Medios de prueba. Prueba de presunciones. La evolución experimentada en la jurisprudencia constitucional y en la de este Tribunal sobre la interpretación del derecho a la prueba, recogido como fundamental en el art. 24 CE y no limitable al proceso penal, impide cualquier reducción de aquel derecho que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia Ley, de manera que las presunciones *iuris et de iure* y con mayor razón las *fictio legis* deben quedar claramente establecidas en el precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario. **ISD. Devengo y prescripción.** Cabe pues, la prueba para acreditar hechos contrarios a la presunción legalmente establecida en el art. 133 TR de 1967 a efectos de prescripción en el ISD, sobre la fecha en que se produjo la transmisión gratuita del depósito bancario. El art. 1.227 CC no contiene una presunción inatacable probatoriamente, situación que siembra al menos la duda sobre la naturaleza del contenido de las normas tributarias que tiene su origen en el aludido precepto de Derecho Común. [Vid., en sentido contrario, STS, de 29 de noviembre de 1995, recurso n.º 5504/1992 (NFJ004145)]. **Responsabilidad de la Administración. Conceptos indemnizables en particular. Gastos de aval.** Reembolso por la Administración del coste del aval bancario: Recoge la Ley 1/1998 la jurisprudencia del TS.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 24.

Decreto 1018/1967 (TR Ley y Tarifas del Impuesto General sobre las Sucesiones e ITP y AJD), art. 133.

Código Civil (Libro IV), art. 1.227.

PONENTE:*Don Ramón Rodríguez Arribas.***ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La representación procesal de Doña V... interpuso recurso contencioso-administrativo y formalizada la demanda, en la que alegó los hechos e invocó los Fundamentos de Derecho que estimó del caso, pidió se dicte sentencia anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y se acuerde le sean reintegrados a la recurrente los importes satisfechos en concepto de avales bancarios para garantizar la suspensión de la liquidación recurrida.

Conferido traslado de aquélla al Abogado del Estado, evacuó el trámite de contestación pidiendo que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto.

Segundo.

En fecha 10 de mayo de 1994 la Sala de Instancia dictó Sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

«Fallo. En atención a lo expuesto la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido: Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Doña V..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 26 de julio de 1989, a que las presentes actuaciones se contraen y, en su consecuencia, anular la citada resolución, por su disconformidad a Derecho, como igualmente las liquidaciones por la misma confirmadas y, asimismo declarar el derecho de la expresada recurrente al reintegro del importe satisfecho por la misma en concepto de avales bancarios para garantizar la suspensión de la liquidación del caso y cuya concreta cuantía se determinará en

período de ejecución de sentencia. Sin expresa imposición de costas.»

Tercero.

Contra dicha sentencia el Abogado del Estado preparó recurso de casación al amparo del artículo 96 de la Ley reguladora de este Orden Jurisdiccional, en la redacción que le dio la Ley 10/1992, de 30 de abril, e interpuesto éste compareció como parte recurrida Doña V... que se opuso al mismo pidiendo la confirmación de la sentencia dictada en la instancia, tras lo cual quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, señalado para el 21 de julio de 1999, fecha en que tuvo lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como primer motivo de casación, al amparo del número 4 del artículo 95.1 de la Ley de la Jurisdicción, según la redacción de la Ley 10/1992, de 30 de abril, el Abogado del Estado invoca la infracción del artículo 133 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) de 6 de abril de 1967.

Alega que, aunque la Inspección reconoce que el depósito bancario, por el que se operó la donación, se constituye en 1972, ello no quiere decir que deba darse a dicho depósito el tratamiento de los documentos públicos, que es lo que viene a hacer la sentencia recurrida, ya que, bajo el erróneo argumento de que el artículo 133 establece una presunción *iuris tantum*, se resuelve como si los interesados hubieran realizado una escritura pública de donación, sin presentarla a liquidar.

Por el contrario, sostiene el representante de la Administración General del Estado que la presunción establecida en el repetido artículo 133 es *iuris et de iure*, ya que es imposible que la Administración Tributaria pueda conocer documentos privados no declarados o, en general, operaciones de cesión gratuita de dinero, añadiendo que la declaración de bienes en el Impuesto sobre el Patrimonio, efectuada por la interesada en 1978, que no coincide además con el importe del depósito constituido en 1972, nada dice sobre el origen de los elementos que la integran y no supone una declaración de la donación.

Segundo.

La sentencia de instancia para considerar inaplicables las normas de los artículos 133 y 113.3 del Texto Refundido de 1967, sobre presunción, como fecha del devengo, de aquella en que se presente ante la Administración Tributaria la declaración escrita prevenida en el último de los preceptos citados, parte de la base de que cabe la prueba en contrario y que tal prueba ha sido proporcionada expresamente por la propia Administración Tributaria, que es el tercero a quien perjudica.

Dicha prueba consiste -según la Sala de la Audiencia Nacional- en la constancia en el acta de la Inspección, levantada en fecha 28 de junio de 1983, con ocasión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 1979, de que el depósito por importe de 50.000.000 de pesetas, mitad del constituido por F... a nombre de Doña V... y Doña T..., en el Banco H... de Santa Cruz de Tenerife y la autorización de descubierto hasta su límite a favor de la inspeccionada, tienen efecto desde el 31 de diciembre de 1972, según el documento expedido por dicho Banco, en fecha 7 de abril de 1983, a petición de la interesada y en virtud del requerimiento de la propia Inspección, que lo unió a las actuaciones y vino a reconocer que la *traditio o modo* se produjo en la fecha indicada al decir que «constata su disposición por el contribuyente con efectos de 1972», que era el momento del devengo.

Desde el precedente planteamiento la Sala de Instancia llega a la conclusión de que cuando se levantó el acta de Inspección en 1983, había prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria derivada de la supuesta donación.

Tercero.

La cuestión ha sido abordada por esta Sala en Sentencia de 29 de noviembre de 1995, en la que, tras hacer una detenida descripción de la evolución histórica de las normas, sucesivamente establecidas, para evitar el fraude en los ITP, derivado de la imposibilidad de conocer la Administración Tributaria los documentos privados, llega a la conclusión de que la previsión establecida en el artículo 133 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 y después en el artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, aunque utilicen la expresión «se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de ...» lo cierto es que técnicamente no se trata de una verdadera presunción, que sería *iuris et de iure*, sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, caso en el que -agrega la sentencia que estamos reproduciendo- debe incluirse el de presentación

ante la Administración Tributaria, el de su inscripción en un Registro Público o el de fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.

Pese a la coherencia de la conclusión resumidamente recogida antes y a la solidez de los argumentos que la fundamentan, la Sala, en el momento presente, no está en condiciones de reiterar dicha doctrina por las siguientes razones:

El Tribunal Constitucional (TC) en Sentencia 25/1996, de 13 de febrero, recordó que en diversas ocasiones ha reconocido las interrelaciones existentes entre la indefensión contemplada en el artículo 24.1 de la Constitución y el derecho a los medios de prueba, y ha entendido como incluida dentro de los medios de defensa, cuya privación o desconocimiento puede constituir indefensión, la posibilidad de aportación de medios de prueba, habiendo afirmado que «la relación entre el derecho a las pruebas e indefensión, marca el momento de máxima tensión de la eventual lesión del derecho».

En posterior Sentencia 189/1996, de 25 de noviembre, el mismo Tribunal, reiterando lo declarado en la número 1 del mismo año y otras anteriores, ha dicho que la temática probatoria, aunque esté garantizada por un específico derecho, no deja de estar afectada ni protegida dentro del derecho de tutela judicial efectiva, de suerte que el contenido constitucionalmente garantizado de aquél incorpora «la aportación de medios de prueba entre los medios de defensa cuya obstaculización o privación es susceptible de producir indefensión».

Agrega el Tribunal que en el seno de esta lógica, ha podido igualmente sostenerse que el artículo 24.2 de la Constitución Española, en cuanto ha constitucionalizado el derecho de utilizar los medios de prueba pertinentes como un derecho fundamental, ejercitable en todo tipo de procesos y componente inescindible del derecho mismo de defensa, garantiza a quien esté inmerso en un conflicto que se dilucida jurisdiccionalmente la posibilidad de impulsar una actividad probatoria acorde con sus intereses, siempre que la misma esté autorizada por el ordenamiento.

En relación con la jurisprudencia constitucional resumidamente expuesta, esta Sala, con ocasión de la cuestión referente a las presunciones o ficciones legales en la valoración de acciones que no coticen en Bolsa, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, declaró en Sentencia de 6 de diciembre de 1996, lo siguiente:

En primer lugar que las presunciones *iuris et de iure*, no las *iuris tantum* parece que chocan con el artículo 24.2 de la Constitución cuando, dentro del marco de la tutela judicial efectiva, reconoce que todos tienen derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que resulta contradictorio con aquella interdicción de la prueba en contrario que lleva implícita la presunción *iuris et de iure*; mas si se tiene en cuenta que la prueba de presunciones (regulada únicamente por el CC, silenciada por la LEC y distinta de los «indicios» a que se refiere la de Enjuiciamiento Criminal) tiene carácter supletorio en el orden de las pruebas, por lo cual no existe necesidad legal de acudir a ella cuando el hecho dudoso tiene demostración eficaz por los demás medios de prueba (SSTS, Sala 1.ª, de 4 y 21 de octubre de 1982, 12 de junio y 3 de octubre de 1986), resultará que la presunción *iuris et de iure* sólo debe operar en el caso de que no hubieren prevalecido los demás medios directos de prueba para la defensa del derecho. Es decir, el hecho desconocido que se pretende probar a través de la presunción *iuris et de iure* puede ser acreditado, antes de acudir a ella, por cualquier otro medio directo de prueba, si bien en el caso de que así no se hiciera no cabe impugnar el resultado de la aplicación de este medio indirecto. De esta forma se soslaya en parte la posible antinomia entre el artículo 1.251 del Código Civil y el artículo 24.2 de la Constitución.

De armonizar el resto -remarca la sentencia citada de esta Sala- se encarga la doctrina del TC, contenida en sus Sentencias de 20 de febrero de 1986 y 5 de marzo de 1987. Con arreglo a la primera, «El artículo 24.2 de la CE ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar los medios de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado; este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, y, al haber sido constitucionalizado, impone unas nuevas perspectivas y una sensibilidad mayor en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación»; añadiendo la segunda que «La utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, a la que se refiere el artículo 24.2 de la CE, se trata de un derecho fundamental activo y no reaccional, consecuentemente limitable por la normativa ordinaria, conforme al artículo 53.1 de la CE, siempre que la Ley respete el contenido esencial de este derecho ...».

De esta forma, el carácter supletorio que tiene en sí la prueba de presunciones y la viabilidad de que la normativa ordinaria prohíba la prueba frente a las *iuris et de iure*, hace que éstas puedan subsistir en nuestro ordenamiento tras la vigencia del Texto Constitucional.

Ahora bien -prosigue nuestra referenciada sentencia- el problema se complica en el caso de las «ficciones legales». Aquí no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido a través de otro hecho conocido, como es característico de las presunciones; aquí, de un hecho conocido, la Ley deduce o crea un hecho inexistente al que atribuye unas consecuencias concretas. Ciertamente, la prueba puede girar en torno al hecho conocido

desencadenante de la ficción, pero no respecto del hecho deducido o creado por la Ley que, por definición, se sabe falso. Cuando la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril de 1989 (caso, quizás, el más burdo de ficción legal tributaria) dispuso que en las transmisiones onerosas *inter vivos* se producirían para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo, supuesto que se excedieran determinados límites entre el valor declarado y el valor comprobado de los bienes, la posibilidad de prueba quedó limitada a la existencia o inexistencia de transmisión onerosa *inter vivos*, pero no podía extenderse a la inexistencia de incremento patrimonial en el IRPF del transmitente ni a la inexistencia de «donación liquidable» a favor del adquirente. Ambos eran hechos imponderables reconocidamente falsos pero creados por la Ley, no susceptibles de prueba en contrario. Esta interdicción de tal derecho fundamental a la prueba quedaba amparada por el artículo 53.1 de la Constitución, y la determinación del respeto a su contenido esencial -que el precepto exige- confiada al recurso de inconstitucionalidad que, efectivamente, en su momento fue promovido.

Pues bien, la evolución experimentada en la jurisprudencia constitucional y en la de este Tribunal, sobre interpretación del derecho a la prueba, recogido como fundamental en el artículo 24 de la Constitución y no limitable al proceso penal, impide cualquier reducción de aquel derecho que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia Ley, de manera que las presunciones *iures et de iure* y con mayor razón las *fictio legis*, deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.

En el caso de las normas aquí controvertidas (art. 133 TR de 1967) es evidente que no se dan las circunstancias señaladas, pues, por una parte, sólo desde la deducción integradora de sus antecedentes y finalidad podría llegarse a la calificación de presunción *iuris et de iure* o *fictio legis* y, por otra parte, las diferentes versiones, que históricamente se han sucedido en nuestra legislación, hasta la actualmente vigente, han hecho referencia expresa o implícita al artículo 1.227 del Código Civil que, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente; situación que siembra al menos la duda sobre la naturaleza del contenido de las normas tributarias que tiene su origen en el aludido precepto de Derecho Común; duda que es suficiente para no poder aceptar ahora una interpretación que conduce a la negación del derecho a la prueba, en este caso.

Cuarto.

En el supuesto de autos, reconocido que cabe la prueba para acreditar hechos contrarios a la presunción legalmente establecida, sobre la fecha en que se produjo la controvertida transmisión gratuita del depósito bancario, no cabe hacer comentario alguno sobre la valoración de dicha prueba, no sólo porque no ha sido objeto de controversia en este recurso, sino porque no podía serlo al carecer de acceso a la casación, por pertenecer a la soberanía de la Sala sentenciadora.

Quinto.

Como segundo motivo de casación, el representante de la Administración General del Estado, también con amparo en el número 4.º del artículo 95.1 de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción de la Ley 10/1992, de 30 de abril, invoca la infracción del artículo 40.1 y 2 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración General del Estado, en relación con el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Alega el referido recurrente que la voluntariedad de la suspensión y de la constitución del aval bancario, dada la posibilidad de otras formas de garantía excluye la responsabilidad patrimonial del Estado, sin que hayan existido dilaciones en la decisión del TEAC, ni hay previsión legal o reglamentación al respecto.

La cuestión ha sido resuelta por esta Sala en numerosas Sentencias anteriores y entre las más recientes en las de 23 de mayo de 1994, 29 de abril, y 17 de mayo de 1996 (la última dictada en recurso de casación en interés de la Ley), 1 de octubre de 1997, 18 de febrero, 2 de julio y 19 de septiembre de 1998, en las que, con relación a la indemnización de los perjuicios consistentes en los gastos del aval prestado para obtener la suspensión de la ejecución de una liquidación tributaria, que finalmente deviene nula por haberse girado de forma contraria al ordenamiento jurídico, se ha sentado la doctrina de que, lo mismo que si se hubiera producido el pago habría de resarcirse con los intereses que legalmente correspondieran, ha de compensarse al contribuyente el quebranto económico sufrido para suplir aquél mediante la suscripción de una garantía, cuyo coste no ha de afectarle, cuando expresamente lo tiene solicitado y se declara que le asistió la razón del derecho para oponerse a la reclamación que se le exigía.

Por otra parte el asunto quedó zanjado legalmente desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, al establecer en su artículo 12, recogiendo la expresada jurisprudencia de esta Sala, que la Administración Tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Sexto.

En consecuencia ha de rechazarse la casación y en cuanto a costas ha de estarse a lo establecido en el artículo 102.3 de la Ley de la Jurisdicción, según la reforma operada por la Ley 10/1992 de 30 de abril e imponerse al recurrente.

Por lo expuesto en nombre de Su Majestad el Rey y la potestad que nos confiere el Pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos la casación interpuesta por el Abogado del Estado contra la Sentencia dictada, en fecha 10 de mayo de 1994, por la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo número 205.126, con imposición de las costas al recurrente.