

2.º JURISPRUDENCIA FISCAL

Por CARLOS MARÍN ALBORNOZ

BUQUES. CONSTRUCCION DE BUQUE. LOS PACTOS CONVENIDOS Y DECLARACIONES HECHAS EN ESCRITURA PUBLICA ENCAMINADA A PROVEER DE TITULO DE PROPIEDAD DEL BUQUE A LA SOCIEDAD ARMADORA, EN CUANTO TENGAN CONTENIDO JURIDICO ADICIONAL Y COMPLEMENTARIO AL CONTRATO DE EJECUCION DE OBRA, PUEDEN DAR LUGAR A TRIBUTACION POR EL CONCEPTO DE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS (SENTENCIA DE 2 DE JULIO DE 1983).

Hechos.—Mediante escritura pública se formaliza la construcción de un buque entre el armador y el astillero constructor, y al reflejar ciertos pactos o estipulaciones se plantea la cuestión de si el documento debe tributar o no por el concepto de Actos Jurídicos Documentados.

El Tribunal Supremo, en el presente caso, opta por la solución afirmativa en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que la construcción de buques da lugar a relaciones jurídicas bilaterales entre el armador del buque y el astillero constructor, mediante las que habitualmente, tras las relaciones o actos preparatorios, se llega a la proposición de proyecto y precio al armador, quien puede realizar el pedido, y aceptado éste, empieza el período de construcción del casco, hasta llegar a su botadura o puesta a flote; prosigue la construcción con la instalación del aparato motor, equipamiento y acondicionamientos interiores; se procede a la realización de pruebas para comprobar las cualidades técnicas del buque, en relación con lo convenido, y, finalmente, se realiza la entrega o toma de posesión del buque por el armador; estando estas actuaciones, en cuanto estén integradas en el contrato de ejecución de obras o de construcción de buques, gravadas por el Impuesto sobre Tráfico de Empresas, conforme a lo establecido por el Texto Refundido, aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1966, pues, según su artículo 3, están sujetas a este impuesto las entregas de bienes, mercancías o productos que los fabricantes, industriales y comerciantes mayoristas efectúen en sus establecimientos abiertos al público para destinarlos al comercio, así como las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materias, realizadas por quien se dedique habitualmente y mediante contraprestación a esta actividad, cualquiera que sea

la persona para la que se lleve a cabo; operaciones éstas que, aunque sean reflejadas en escrituras, actas o testimonios notariales no están sujetas al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 100 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, en cuanto estén sujetas al Impuesto sobre Tráfico de Empresas.

Considerando que planteada cuestión por el apelante, sobre la sujeción a gravamen por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de la escritura objeto de la liquidación, impugnada en este procedimiento, y examinado el contenido de la misma, se advierte que, mediante dicha escritura, se provee de título de propiedad del buque construido a la sociedad armadora, y ésta se hace cargo del buque después de haberlo reconocido y encontrado a su satisfacción, una vez realizadas las pruebas oficiales y particulares; pero en el documento se practica además liquidación de prestaciones entre las partes contratantes, se fija el valor total del buque, el importe de las obras realizadas por el astillero, el de las primas a la construcción naval y desgravación fiscal percibidas, el de las cantidades que el constructor tiene percibidas del armador y las que éste le adeuda; se pacta el aplazamiento de las cantidades debidas, detallando la forma de satisfacerlas; se concreta el importe de las instalaciones y elementos suministrados por el armador al constructor para ser incorporados al buque construido; se pacta la modificación de lo convenido para el caso de que lo previsto sobre percepción de primas no se corresponda con la realidad, y se refleja convenio sobre pago de gastos e impuestos devengados, todo lo cual constituye un convenio complejo en el que, partiendo del valor total del buque, se formaliza una meticulosa liquidación de las aportaciones a la construcción realizadas por cada una de las partes, y se concretan los derechos de cada una de éstas de presente y para el futuro, independientemente de la materialidad de la entrega del buque, con lo que los pactos convenidos y declaraciones hechas tienen un contenido jurídico-adicional y complementario al contrato de ejecución de obras, por lo que el documento en que se reflejan está sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

COMPROBACION DE VALORES. LA ADMINISTRACION NO PUEDE IR EN CONTRA DE SUS PROPIOS ACTOS (SENTENCIA DE 31 DE OCTUBRE DE 1983).

Hechos.—La cuestión estriba en determinar si practicada liquidación sobre la base o valor dado en el informe por el Arquitecto Jefe al servicio de valoración urbana de la correspondiente Delegación de Hacienda, e interpuesto recurso, es procedente la nueva liquidación girada sobre la base de un valor superior, basado en nuevo informe del mismo servicio, atribuyendo a la finca en cuestión un valor superior al antes recurrido.

El Tribunal Supremo estima que no, en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que valorada la finca en cantidad que el contribuyente estima excesiva, y recurrido el acto de gestión en vía económico-administrativa, fue anulada la liquidación en alzada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por falta de fundamenta-

ción del informe técnico en que se basó la liquidación y por falta de notificación al contribuyente, y practicada nueva valoración dio por resultado una valoración notoriamente superior a la primera, actuando la Administración Tributaria contra sus propios actos, pues si el contribuyente impugna por excesiva la valoración, no es congruente que una ulterior actuación administrativa eleve su cuantía al resolver el recurso interpuesto por el contribuyente, pues sólo puede modificar su anterior criterio la Administración por el procedimiento revisor previsto para ello, pues lo contrario iría contra la doctrina de lo *reformatio in peius*, declarada con reiteración por este Tribunal Supremo, entre otras muchas, en sus Sentencias de 2, 8 y 9 de marzo, 18 de octubre y 29 de diciembre de 1982, doctrina que, en definitiva, aplica el principio general de la seguridad jurídica, que garantiza la Constitución en su artículo 9, 3, pues es claro que si la interposición de un recurso frente a la Administración pudiera facilitar un nuevo acto agravatorio de la situación anterior contra la que se recurrió, faltaría la seguridad jurídica y en el ámbito tributario haría desconfiar de ejercer los derechos concedidos por la ley para reclamar contra los actos administrativos.

CONTRATO DE EJECUCION DE OBRAS CON SUMINISTRO DE MATERIALES. LA CESION DE LOS DERECHOS DERIVADOS DE DICHO CONTRATO TRIBUTA POR EL NUMERO 20 Y NO POR EL NUMERO 2 DE LA TARIFA DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES (SENTENCIA DE 16 DE DICIEMBRE DE 1983).

Hechos.—La cuestión fáctica planteada estriba en determinar si la cesión de los derechos derivados de un contrato de ejecución de obras adjudicado a cierta entidad y afectante a la parte de obra que queda por ejecutar o realizar debe tributar como transmisión onerosa de bienes muebles al 4 por 100, establecido por el número 2 de la Tarifa, o más bien debe considerarse comprendida en el número 20 de la Tarifa, concerniente a la «cesión de arrendamiento de bienes, obras, servicios, derechos o aprovechamientos de todas clases», que tributaría al tipo del 1,40 por 100.

Confirmando el criterio de la Audiencia Territorial de Madrid, el Tribunal Supremo, siendo ponente el Magistrado excelentísimo señor don Matías Malpica González Elipe, se muestra partidario del segundo criterio, en base a la siguiente:

Doctrina de la sentencia.—Considerando que habida cuenta de lo dispuesto en los artículos 23, 24 y 25 de la Ley General Tributaria y artículo 7 del Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, es preciso hacer un breve estudio del negocio jurídico documentado en la escritura de 9 de octubre de 1973 para calificarlo y determinar su naturaleza dentro del Derecho sustantivo; obviamente, se trata de una cesión de derechos derivados de la adjudicación a la empresa cedente de un contrato de ejecución de obra con suministro de materiales de los previstos en el artículo 1.588 del Código Civil, contrato de ejecución de obra que desde antiguo venía discutiéndose sobre su verdadera naturaleza, comúnmente calificada por un contrato mixto de obra con suministro,

lindante con la compraventa, y de ahí su proclividad a estimarse como contrato de transmisión a título oneroso. Pero aquí lo que se contempla no es el acto jurídico, y como tal susceptible de imposición tributaria, de la adjudicación del contrato de empresa inicial, sino de su cesión y, por ende, de sus derechos y obligaciones que lo integran, a la Agrupación Temporal de Ciertas Empresas Constructoras, las que se subrogan en forma solidaria en los mismos derechos y obligaciones, lo que viene a encajar en el contenido normativo del artículo 1.526 y siguientes del Código Civil, bajo el epígrafe del capítulo VII, libro IV, con la denominación o rúbrica de «Transmisión de créditos y demás derechos incorpóreos», que aunque se pueda instrumentar bajo diferentes negocios de transmisión (permuta, donación, etc.), lo más usual —siendo la transmisión de derechos por antonomasia— es la compraventa, como aquí acontece, en que la cesión por dicha vía se hizo por un precio de 10.000 pesetas. Ello, claramente, nos sitúa —y para mayor convicción, obsérvese que los preceptos del referido capítulo VII utilizan insistentemente el vocablo «venta» o «vendedor» y «comprador» como sinónimos de «cesión», «cedente» y «cesionario»— en las previsiones no del artículo 55, 2, del Texto Refundido alusivo al contrato de arrendamiento de obra con suministro de material, que fue objeto de la adjudicación inicial por la Dirección General de Obras Hidráulicas a la Sociedad «Portolés y Cía.», sino en las del artículo 54, 6, del mismo Texto Refundido, en que de forma específica se declaran sujetos los actos de «constitución, prórroga, subrogación y cesión de arrendamientos de bienes, obras, servicios, etc.», con la consecuencia de su tarificación, específica también, en el número 20, apartado F, en el que se copia literalmente el concepto impositivo contenido en el artículo 54, 6.º, ya invocado.

Considerando que a mayor abundamiento, la propia Tarifa, en el apartado A), número 2, hace explícita reserva en su inciso final de su aplicación a las transmisiones propias de su gravamen «no especificadas expresamente en esta Tarifa», por lo que queda fuera de toda duda que el caso que nos concierne no queda regulado por ella, puesto que en el apartado F, número 20, aparece consignada en Tarifa la figura estricta de cesión de arrendamiento de obras. Y no es óbice a lo expuesto el dato, ciertamente importante, de que el sujeto pasivo tributario se haya aquietado a la fijación de la base imponible en un 6 por 100 de las obras que restaban por realizar, pues ello viene establecido por el artículo 70, 5.º, del Texto Refundido, habida cuenta de que el precio de la cesión —10.000 pesetas— es notoriamente inferior al porcentaje antes citado, y que coincidentemente con los artículos 39 y 61, 4, del Reglamento entonces vigente de 15 de enero de 1959, señalan la fijación de la base imponible con la misma fórmula, sin que la denominación genérica de «transmisión onerosa» «transmisión a título oneroso» con que dichos preceptos califican la cesión de derechos del adjudicatario del contrato de ejecución de obras, porque así los configura el Código Civil como norma sustantiva, sean bastantes razones a minorar la eficacia normativa que claramente estatuye el artículo 54, 6, del Texto Refundido, en coincidencia con la Tarifa F), número 20, diferenciando el supuesto tributario que contemplan del examinado en el artículo 55, número 2, del mismo Texto, y lo acredita, en último extremo, que el artículo 61, 4, del Reglamento se remite al artículo 39 y, sucesivamente, al 51 del propio Reglamento en lo referente a la práctica de las liquidaciones y en la fijación de la base imponible,

pero en modo alguno se hace alusión a que esa transmisión onerosa de los derechos, que han sido cedidos —y valga la redundancia por el grafismo que comporta—, tenga que ser subsumible en la Tarifa A, número 2, ni a la fijación del tipo de imposición concreto que propugna la Administración, lo que, además, sería imposible, cronológicamente diciendo, en cuanto a lo primero, por ser el Reglamento aplicable el de 15 de enero de 1959 y el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, por lo que, aparte del rango y cronología que priman a favor de éste, su disposición transitoria sexta así lo señala en forma expresa y concluyente.

C. M. A.