

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13
de mayo de 1962. .*

**PROBLEMA SOBRE LA FORMA DE LIQUIDAR UN CONTRATO MIXTO, SEGÚN SE
PACTE A TANTO ALZADO O POR UTILIDAD DE OBRA.**

Antecedentes.—En escritura de 24 de julio de 1956, el Ayuntamiento de Madrid contrató con la Empresa U. O. y C. la ejecución de las obras de pavimentación de ciertas calles de la capital por el precio de 1.684.922,22 pesetas, y, presentada aquélla a liquidación en la Abogacía del Estado, se aplicó el concepto y tipo de «contrato mixto», al 2, 25 por 100.

Efectuado el ingreso del importe de la liquidación, el representante de la constructora solicitó del Delegado de Hacienda la devolución de parte de la cantidad ingresada, con fundamento en que al realizar la liquidación de la obra había resultado un precio real inferior al convenido, acreditando la diferencia con una certificación del Secretario de la Corporación, de la que resultaba que el importe de las obras realmente ejecutadas ascendía a 1.485.635,79 pesetas, resultante de aplicar los precios unitarios que habían servido de base al proyecto a las unidades de obra realmente construidas.

El Delegado de Hacienda, con informe de la Abogacía del Estado, desestimó la petición, fundado en que, acordada la ejecución de las obras a un tanto alzado, y no por unidad de medida, no podía alterarse el precio por razón de las circunstancias concurrentes, a tenor del artículo 1.593 del Código civil, cuyo precepto tiene su reflejo en el artículo 18 del Reglamento del Impuesto, apartados 1) y 3), al fijar como base liquidable para tal supuesto el precio total convenido, siendo únicamente de aplicación el artículo 51, apartado 2), en concordancia con el mismo apartado del artículo 18, según los que solamente es rectificable la primitiva liquidación cuando el contrato hubiese fijado el precio a base del número de unidades de obra y no a tanto alzado. Por otra parte, tampoco es aplicable el artículo 58 del Reglamento, porque éste requiere una previa declaración, judicial o administrativa firmes, de nulidad, rescisión o resolución del contrato, para que proceda la devolución del impuesto liquidado.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo confirmó el acuerdo desestimatorio del Delegado de Hacienda, y el Central lo revoca y accede a la devolución, pese a lo dispuesto en el citado artículo del Código civil, que dice que el precio de construcción de un edificio ejecutado a tanto alzado no puede alterarse, aunque se haya alterado el precio de los jornales y materiales, siempre que no se hayan hecho en el plano cambios que produzcan aumento de obra con el consentimiento del propietario.

La razón es, dice, que en el curso de las obras se hicieron modificaciones y reducciones que afectaron al volumen de la obra y se mermó la cuantía del presupuesto inicial en 288.061,60 pesetas, todo lo cual conduce a la consecuencia de apreciar que para la contrata se tuvieron en cuenta las unidades de obra valoradas separadamente en el presupuesto y que serían pagadas de acuerdo con las efectivamente realizadas.

Esto sentado, sigue diciendo el Tribunal Central, es de tener en cuenta que el Reglamento de 1947, aplicable al caso, que, según el artículo 18 del mismo, apartado 2), cuando en los contratos de ejecución de obras el precio convenido no sea tanto alzado, sino por unidades de obra, se fijará por el número de unidades que se comprendan en la memoria o presupuesto; y la liquidación del impuesto practicada en estas condiciones tendrá el carácter de

provisional hasta que por haber terminado la obra sea posible conocer su importe efectivo y girar la liquidación complementaria procedente o efectuar la devolución del exceso, cuya disposición se complementa con lo dispuesto en el artículo 51, respecto a los contratos de suministro, que rige también para los de obras, según el apartado 6)—en el Reglamento vigente, el 7)—, según el que, una vez ejecutada la obra, el contribuyente habrá de presentar nuevamente el documento, junto con una certificación librada por la dependencia del Estado o Corporación contratante de la obra, si ésta es para servicio público, o firmada por ambos contratantes si es privada, en la que conste el precio satisfecho, para proceder como en el caso anterior.

Termina diciendo la Resolución que analizamos que además puede utilizarse para la devolución el camino señalado en el artículo 209 del Reglamento—217 en el actual—y obtener la pretendida devolución de la Delegación de Hacienda por haberse cumplido los requisitos que dicho artículo señala; normas que sancionan la procedencia de la Resolución comentada.

Comentarios.—Creemos que la solución del problema es acertada y dictada con un criterio jurídico interpretativo amplio, pero de los simples Resultandos de la Resolución comentada, únicos que hemos tenido presentes para fijar los hechos, ya que no hemos tenido a la vista el expediente, no nos parece que esté completamente claro que las obras fueron contratadas, no a tanto alzado, sino por unidades de obra. La razón que parece convencer al Tribunal de que de esta segunda manera se generó el contrato parece ser la de que para fijar el presupuesto global tuvo que tenerse en cuenta el número de unidades de aquélla y el costo de cada una; mas este razonamiento no es suficientemente convincente, porque, claro está que el presupuesto global de cualquier obra forzosamente tiene que hacerse teniendo en cuenta *a priori* el número de unidades de obra y el coste de cada una, calculado por los técnicos, pero esto, que es fatalmente indispensable, no implica necesariamente que el contrato con el constructor no pueda hacerse sobre la base de un tanto alzado, y a riesgo y ventura, o por unidades de obra.

Otro extremo que no vemos con claridad es el que se refiere a

la posibilidad de poder obtener la pretendida devolución por el camino del artículo 206 del Reglamento de 1947—217 del vigente—, porque en ninguno de los tres números que contiene se prevé el caso de devoluciones del impuesto pagado, nacidas de errores de concepto padecidas al practicar la liquidación del impuesto. Aquí se trata indiscutiblemente de dilucidar si determinado artículo del Reglamento fué rectamente aplicado, es decir, de un supuesto error de concepto, y éstos han de ser dilucidados previamente por medio del recurso correspondiente y de su resolución nacerá, en su caso, la devolución del impuesto satisfecho.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 1962.

LA OBRA ADICIONAL DE UN EDIFICIO DEL MINISTERIO DEL AIRE, HECHA POR UN CONTRATISTA CON ELEMENTOS PROPIOS, ENCIERRA LAS CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO MIXTO DE OBRAS CON SUMINISTRO, Y COMO TAL DEBE SER LIQUIDADO POR EL NÚMERO 22 DE LA TARIFA AL 2,25 POR 100.

Antecedentes.—La Sociedad D y C contrató con la Administración las obras de terminación del edificio del Aeropuerto de Barajas y posteriormente se le adjudicaron a la misma Entidad otras obras complementarias, por un importe de 442.524,24 pesetas, comprendidos en la partida imprevistos, y al hacerse efectivo el pago de estas últimas, la oficina liquidadora, sobre la base de dicha cantidad, giró la liquidación del impuesto por el concepto «suministros», número 21 de la Tarifa, al 2 por 100, cuya liquidación fué ingresada por formalización.

La Entidad contratante recurrió contra la liquidación y alegó que se había producido el error de aplicar al tipo de liquidación del 3 por 100, siendo así que el procedente era del 2,25 por 100, toda vez que la construcción de las obras debe calificarse como «contrato mixto», según acredita la certificación de la Jefatura de Obras del Ministerio del Aire, justificativa de que la ejecutora suministró todos los materiales necesarios.

El Tribunal Central dice que el contrato mixto de ejecución de obras se tipifica, según la recta interpretación del artículo 18 del Reglamento, por los siguientes requisitos: 1.º, preexistencia de la cosa objeto del contrato; 2.º, que la cosa no sea propiedad del contratista; 3.º, que los trabajos y suministro del contratista se realicen en cosa preexistente, transformándola, reparándola o modificándola en sus cualidades esenciales o accidentales; 4.º, que por ello la obra, con el suministro correspondiente, quede incorporada a la cosa preexistente; circunstancias, añade la Resolución, que concurren en el caso, y que se trata de ejecución de obras en edificio del Ministerio del Aire, sin que, por otra parte, pueda entenderse que exista una adquisición de objeto mueble destinado a su instalación por el transmitente en el inmueble, para que, de conformidad con el último inciso del apartado 4) del artículo 18 del Reglamento, pudiera ser objeto de una doble liquidación por el concepto de compraventa y contrato de obras, debiendo por todo ello concluirse la improcedencia de la liquidación impugnada a fin de girar otra con sujeción al número 21 de la tarifa al 2,25 por 100.

Comentarios.—Estamos, claro es, conformes con la discriminación o análisis conceptual que la Resolución reseñada hace del contrato mixto de obras con suministro, pero ya no vemos con tanta claridad el porqué de la calificación rotunda de contrato mixto, dados los escuetos datos de los hechos contenidos en la Resolución estudiada.

Los artículos 18 y 25 del Reglamento, intimamente ligados, regulan tres figuras fiscales que frecuentemente se entrecruzan y suscitan dudas para llegar a su perfecta individualización, a efectos de la tributación por el Impuesto de Derechos reales.

El artículo 18 comienza por regular el contrato de ejecución de obras definido en el artículo 1.588 del Código civil, que da lugar a dos modalidades, según que el ejecutor o contratista se limite a poner solamente su trabajo, o que, además, facilite los elementos necesarios para la realización de la obra, sea en todo, sea en parte, y de este entrecruce de aspectos, unido al caso de que la obra se ejecute e incorpore a cosa ajena, o bien cuando se trate de muebles prefabricados que el contratista ha de instalar en inmue-

ble de un tercero, surgen las distintas modalidades o figuras, a los efectos del tributo.

No es hora de analizarlas a los efectos del problema propuesto, y es suficiente decir que está claramente comprendido en el citado apartado 4) del aludido artículo 18 del Reglamento, que regula los contratos mixtos de obras con suministros diciendo, como en el caso, al parecer, ocurre, que si en la obra contratada pone el contratista la totalidad de los materiales, y a medida que se ejecute quedan incorporados en una cosa que no sea de su propiedad, surge la figura fiscal de contrato mixto.

Verdad es que el párrafo mencionado añade la salvedad de que esa figura fiscal supone que el contratista se dedique «habitualmente a la confección de obras y productos análogos, extremo que no aparece examinado en la Resolución, dándolo por supuesto, sin duda atendiendo a la naturaleza de la Entidad constructora, y que la obra nueva queda incorporada a una cosa ajena al constructor, puesto que en otro caso el tipo aplicable, como dispone el mismo apartado 4), aun siendo mixto el contrato, ha de tributar por el tipo de las compraventas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 1962.

LA REPRESENTACIÓN QUE EL PRESENTADOR DE UN DOCUMENTO OSTENTA EN RELACIÓN CON LOS QUE SON PARTE EN EL MISMO COMO CONTRIBUYENTES, A TENOR DEL ARTÍCULO 106 DEL REGLAMENTO, ES PLÉNA COMO MANDATARIO DE LOS MISMOS, TANTO EN CUANTO A LO QUE AFECTA A LAS LIQUIDACIONES QUE SE PRACTIQUEN COMO A LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

Antecedentes.—En la oficina liquidadora se presentó un documento figurando como presentador el señor R. R., no interesado en la herencia de que se trataba, e instruido el oportuno expediente comprobación de valores, arrojó un importe de 395.500 pesetas, la cual fué notificada a dicho señor y recurrida ante el Tribunal Provincial, siendo revocado el acto comprobatorio y or-

denado que se practicase nueva comprobación, teniendo en cuenta la calificación jurídica de los bienes y aplicando los precios medios de venta conforme a la clase resultante de las certificaciones de los Registros fiscales.

En cumplimiento del acuerdo, fué requerido el presentador para que aportase los documentos precisos para la práctica de la nueva comprobación, cuyo expediente dió por resultado una base liquidable de 362.375 pesetas, y fué aprobado por la Abogacía del Estado y notificado reglamentariamente al antedicho presentador.

Entablado recurso contra este nuevo acto, el Tribunal Provincial, sin entrar a conocer del fondo del asunto, acordó la desestimación por extemporánea, fundado en que el recurso había sido presentado después de transcurridos los quince días hábiles, contados a partir de la notificación del acto administrativo recurrido.

Tal acuerdo fué objeto de alzada ante el Tribunal Central con fundamento en que el presentador carecía de personalidad porque dados los términos del fallo dictado en su día por el Tribunal Provincial anulando la comprobación de valores, tal pronunciamiento, basado en la calificación jurídica de los bienes objeto de la declaración contenida en el documento, llevaba consigo la nulidad de éste y la presentación de otra nueva declaración subsanando los anteriores defectos.

El Central, invocando el apartado 5) del artículo 106 del Reglamento vigente de 15 de enero de 1959, dice que el presentador, por el solo hecho de serlo, tiene el carácter de mandatario de los interesados, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento, ya por lo que se refiere a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como a las diligencias que suscribe, tendrán el mismo valor y efecto que si se hubieran entendido con los interesados; y acreditado en las actuaciones la expresa ratificación de los interesados y su conformidad con el carácter de presentador del señor R. R., es evidente la personalidad del mismo para recibir por delegación de aquéllos todas las notificaciones que a éstos hubieren de hacerse por la oficina liquidadora en relación con el documento en su día presentado a liquidación.

Dicha delegación y representación, añade la resolución del

Central, en orden a la recepción de notificaciones, ha de entenderse subsistente mientras el interesado no manifieste de un modo expreso su oposición ante la oficina liquidadora, hasta que sea despachado y retirado definitivamente el documento, sin que la práctica de la nueva comprobación de valores ordenada por el Tribunal Provincial suponga, como quiere el recurrente, una declaración de falsedad del documento presentado, pues, de estimarlo así, debió manifestarlo expresamente al ser requerido a través del presentador para presentar nuevos datos a efectos de la nueva comprobación en la forma ordenada por el Tribunal de instancia y que expresamente consintió, tanto respecto a dicho extremo como a la designación del presentador como mandatario suyo para la recepción de las nuevas diligencias o notificaciones a que pudiera dar lugar la nueva comprobación de valores, entre las que figura la notificación de su resultado objeto de este recurso, que ha de estimarse legalmente practicada en la persona con la que hubo de entenderse y que hace inoperantes las alegaciones del recurso fundadas en la expresada causa.

Por último, termina diciendo la Resolución, acreditada la concurrencia en la diligencia de notificación de todos los requisitos del artículo 84 del Reglamento de Procedimiento Administrativo de 26 de noviembre de 1959, como asimismo la presentación del escrito inicial de la reclamación fuera del plazo de quince días, señalado en el artículo 94 del mismo Reglamento, es evidente la procedencia de la declaración de extemporaneidad dictada por el Tribunal inferior, y, consecuentemente, la desestimación de la apelación.

Comentarios.—Es incuestionable la tesis de la Resolución del Tribunal Central. En sustancia, el problema se reduce a determinar la capacidad del presentador de un documento como mandatario del contribuyente en relación con los actos producidos en la oficina liquidadora, de tal manera que las notificaciones que a aquél se le hagan tengan la misma eficacia que si se entendiesen hechos personalmente a los interesados.

Esa personalidad está reconocida expresamente a partir de la Ley y Reglamento de 24 de marzo de 1941, en la Ley Reglamento

de 7 de noviembre de 1947 y en la vigente de 21 de marzo de 1958 y en su Reglamento de 15 de enero de 1959.

Hasta la Ley de 1941 fué discutible si dicha capacidad alcanzaba a los expedientes de comprobación, ya que en ella se decía que éstos se notificarían a los «interesados». Así decía en su artículo 85 de su Reglamento, a diferencia de las Leyes y Reglamentos posteriores, que dicen: aprobada la comprobación o acordada la revisión, se notificará su resultado «a los interesados o al presentador del documento».

De ello nació el problema en cuanto a la notificación del acto de aprobación de las comprobaciones, debido a que se entendió que al decirse «interesados» quedaban excluidos los simples «presentadores», y ello llegó a reflejarse en la jurisprudencia, dando lugar a que la sentencia de 23 de febrero de 1943 dijese que las notificaciones de los expedientes de comprobación habían de hacerse al contribuyente y que no era válida la notificación al presentador en tales casos, cuya doctrina, dicho sea de paso, pudiera tacharse de demasiado rigurosa, puesto que se pudiera argüir que el argumento por probar demasiado no prueba lo bastante, ya que decir los «interesados» está lejos de expresar el mismo concepto que si dijera «personalmente» a los interesados.

Al hablar el Central de los recursos entablados contra las dos Resoluciones del Tribunal Provincial, no aparece claro si fueron entablados por el interesado o interesados, o por el presentador, señor R. R., aunque parece que lo fueron por aquéllos, y por lo mismo no se ocupa de un problema procesal que el artículo 106 encierra y se presta al comentario.

Es éste: la personalidad y capacidad procesal que dicho artículo reconoce al presentador del documento, ¿alcanza solamente a la validez de las notificaciones que se le hagan, de todos los actos de la oficina liquidadora, o se extiende, además, a la facultad de recurrir contra los mismos?

Veamos primeramente el texto de dicho artículo: «El presentador tendrá por el solo hecho de la presentación el carácter de mandatario de los interesados, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecte a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba,

tendrán el mismo valor y producirán los mismos efectos que si se hubieran entendido con los interesados.»

Ante ese texto nos parece indudable que dichas facultades quedan limitadas a la legalidad de las notificaciones y que no le confiere facultades para entablar los recursos que reglamentariamente procedan contra los actos, porque el texto se refiere exclusivamente a las notificaciones de los actos y diligencia que en la oficina liquidadora se produzcan, para decir que «tendrán el mismo valor y producirán los mismos efectos que si se hubiesen entendido con los interesados».

Y esto se confirma si se piensa en que el derecho a recurrir contra un acto administrativo no nace del hecho de ser conocido legalmente, sino del acto en sí cuando no se ajusta a derecho y el interesado así lo entiende; facultad ésta que no radica más que en el sujeto de derecho que se considera lesionado. Es decir, en concreto, que el presentador viene a ser el transmisor legítimo de la existencia y los términos del acto de que se trata.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL.