

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31
de marzo de 1959.*

ES INTERESANTE ESTA RESOLUCIÓN AL EFECTO DE PRECISAR EL CONTENIDO Y CONCEPTO DEL CONTRATO MIXTO DE OBRAS CON SUMINISTRO DE MATERIALES COMO FIGURA JURÍDICO-FISCAL, CON RELACIÓN AL DE COMPRAVENTA Y AL DE SIMPLE SUMINISTRO: LA ESENCIA DEL PRIMERO ESTÁ EN QUE EL EMPRESARIO ADQUIRENTE PREFIGURA LA COSA Y LAS CARACTERÍSTICAS Y CONDICIONES EN QUE HA DE SER ELABORADA O CONSTRUÍDA.

Antecedentes.—En contrato privado, la Empresa Nacional Elcano y otra entidad hicieron constar que la primera estaba construyendo en sus astilleros dos buques fruteros de determinadas características, y estipularon que los vendía a la segunda con pacto de reserva de dominio para cuando estén terminados, con toda la maquinaria auxiliar, náutica y de cubierta, en 70.500.000 pesetas cada uno, junto con otras condiciones que no hacen al caso del estudio que ahora nos ocupa.

El documento fué liquidado a cargo de la Empresa Elcano como contrato mixto de ejecución de obras con suministro, haciéndose constar en la hoja de liquidación que los preceptos aplicados eran

los párrafos 4.º y 5.º del art. 18 del Reglamento del Impuesto, el 4.º del art. 51 y el número 2 del 59, en cuanto a la persona obligada al pago; y se aplicó la bonificación establecida en la Ley de 12 de mayo de 1956 sobre Protección a la Marina Mercante.

La Empresa Elcano, no conforme con la liquidación, entendió que no se trataba de un contrato de arrendamiento o de un contrato de empresa de los regulados en el art. 1.588 del Código Civil y siguientes, sino de un contrato de compraventa, que si bien por recaer sobre cosas futuras ofrece particularidades, éstas no desvirtúan su propia naturaleza jurídica, sin que puedan serle aplicables determinados preceptos legales característicos del contrato de obra, como el art. 1.594 del Código Civil, que autoriza al comitente para desistir de la obra encargada, y sostuvo que el contrato debiera ser declarado exento del impuesto, de conformidad con la ley antes citada.

Confirmada la liquidación por el Tribunal provincial, el Central empieza por analizar el contenido del contrato mixto que el Reglamento regula, y dice que encierra la idea de un encargo que el empresario hace al contratista para la confección de la obra o producto, con arreglo a planos, diseños, etc., que proporciona o adopta el empresario, es decir, de conformidad con las condiciones establecidas por éste, tratándose además de obras o productos concebidos en su propia unidad y generalmente no existentes en el mercado; a diferencia del caso en que se tratase de una pluralidad de obras o productos muebles existentes o no en el mercado en el momento preñado, ya que entonces la figura jurídico-fiscal podría ser la de suministro que el Reglamento configura. Además, el contrato mixto presupone una manifestación de voluntad anticipada del empresario, después aceptada por el contratista, para llegar a la constitución del vínculo obligacional de realizar o confeccionar el producto apetecido por el empresario.

Esto supuesto, sigue diciendo el Central, en el documento privado objeto de la liquidación no se dan las aludidas circunstancias, puesto que al ser suscrito por las partes, los dos buques estaban ya en las gradas de la constructora, y la construcción no era imprevisible, toda vez que para iniciarse fué precisa la reunión de los elementos que la compleja operación de construcción de un buque implica; es decir, para celebrar el contrato en cuestión no hubo

la anticipación de voluntad del empresario anteriormente reseñada, de planos, características, etc., puesto que la construcción de los buques había sido comenzada por la empresa vendedora, conformándose la adquirente con las características de aquéllos, tal como habían sido proyectados.

En definitiva, la Resolución que analizamos dijo que el contrato cuestionado no era calificable de contrato mixto y sí como compraventa, y cuanto al fondo del asunto y como consecuencia de tal calificación, estimó aplicable la exención del impuesto en virtud de la antedicha Ley de 12 de mayo de 1956, que la concede en cuanto a las primeras transmisiones de buques por la Empresa Elcano, y tanto a los construidos como a los que estén en construcción.

Comentarios.—Respecto a la declaración de la exención, sujeta la calificación del contrato como compraventa, nada hay que objetar; y en cuanto a la distinción entre ésta y el llamado fiscalmente contrato mixto de obras con suministro de materiales, tampoco, ya que no hay otra manera de distinguir esta figura jurídico-fiscal de la civil de compraventa, las cuales, por otra parte, se mueven en los linderos o con elementos afines a esta última, a la del arrendamiento y a la del contrato de obras por ajuste o precio alzado, cuya matización a efectos fiscales es necesaria y no siempre fácil de llevar a cabo.

Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 1959.

EL HECHO DE QUE LA OFICINA LIQUIDADORA DESCONOZCA O NO APLIQUE UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE CALIFICARSE COMO ERROR DE HECHO, Y DEBE SER CONSIDERADO ERROR DE DERECHO, RECURRIBLE, POR TANTO, DENTRO DEL PLAZO DE QUINCE DÍAS SIGUIENTES A LA NOTIFICACIÓN DEL ACTO CORRESPONDIENTE.

Antecedentes.—Cierta Sociedad anónima presentó a liquidación una escritura de ampliación de su capital social, que fué liquidada por el correspondiente número de la Tarifa, y después de transcurrido más de un año de la fecha del ingreso de la liquidación, la

Sociedad instó la devolución del importe de la misma ante el Delegado de Hacienda, alegando que había sido girada con notorio error de hecho por no haberse aplicado la exención consignada expresamente en las disposiciones legales que citaba; exención que había sido aplicada por la misma Oficina a otra ampliación llevada a cabo algún tiempo antes por la propia Sociedad.

El Delegado de Hacienda denegó la devolución fundado en que, al no tratarse de un error de hecho, era inaplicable el art. 208 del Reglamento del Impuesto de 1947, aplicable al caso.

Confirmado el acuerdo por los Tribunales provincial y Central y planteada la contienda ante la Sala, ésta desestima la demanda.

En el pleito, la demandante, como justificación de que se trataba de un error material, alegó que lo era porque nacía de que la recurrente, por inadvertencia, dejó de acompañar a la escritura liquidada la de la anterior ampliación, en la que constaba la nota de exención de la misma Oficina Liquidadora.

La Sala dice, en primer lugar, que cada documento debe ser liquidado o declarado exento según su propia individualidad, sin que el criterio aplicado en un caso vincule a la Administración para calificar los posteriores, y, sobre todo, que no se puede desconocer que el error de que se trata, consistente en haberse desconocido o no aplicado una exención tributaria, «no es de hecho, sino de derecho, de concepto o de fondo, porque el error de hecho es de carácter material, aritmético, accidental e independiente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse en orden a la calificación jurídico-fiscal».

Por tanto, el recurso es improcedente, porque fué presentado fuera del plazo de quince días, que establecen tanto el Reglamento del Impuesto como el de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

La claridad del caso nos releva de todo comentario, y si lo traemos a cuenta es por la extraña tesis de considerar como error material el hecho alegado.

Sentencia de 21 de diciembre de 1959.

EL CONTRATO PRIVADO, AUN SOLEMNIZADO CON INTERVENCIÓN DE AGENTE DE CAMBIO Y BOLSA, NO TIENE LA CONSIDERACIÓN LEGAL DE ESCRITURA PÚBLICA A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—Dos importantes entidades mercantiles celebraron y solemnizaron en documento privado un contrato, cediendo la una a la otra el derecho de uso y disfrute en España de ciertas marcas registradas a favor de la arrendadora cedente.

El documento, a continuación de las firmas, contenía la cláusula o aditamento que decía: «Con mi intervención.—*El Agente de Cambio y Bolsa*», junto con su firma.

El contrato, de fecha anterior a la vigente legislación del impuesto, era muy cuantioso, tanto que la Oficina Liquidadora fijó la base liquidable en más de 47.000.000 de pesetas, y sobre ella aplicó el tipo de liquidación correspondiente al concepto «arrendamientos».

No conforme la entidad contribuyente con la declaración de sujeción al impuesto, alegó ante el Tribunal provincial que la fecha del contrato autenticada por el Agente de Cambio y Bolsa era la de 31 de diciembre de 1937, y, por consiguiente, la legislación aplicable era el Reglamento de 26 de marzo de 1927 y la Ley de 26 de febrero del mismo año, la cual sujetaba al impuesto la constitución de arrendamientos cuando constasen en escritura pública, documento judicial o administrativo; y como estos requisitos no los reúne el documento en cuestión, no obstante la aludida autenticación, es claro que continúa siendo un documento privado no equiparable a escritura pública, supuestos los requisitos de ésta, conforme al artículo 215 del Reglamento Notarial.

El Tribunal provincial y después el Central confirmaron la liquidación, y la Sala la anula declarando la no sujeción al impuesto.

Dice, pues, que admitido por las partes que la legislación aplicable es la mencionada, el problema queda reducido a decidir si la circunstancia de figurar al pie del documento la aludida diligencia del Agente de Cambio y Bolsa, lo equipara, a todos los efectos, a una escritura pública, con lo cual estaría comprendido en el precepto de la dicha legislación.

El Acuerdo recurrido, sigue diciendo la sentencia, se funda en que el artículo 93 del Código de Comercio atribuye a los Agentes colegiados el carácter de Notarios en cuanto a la contratación de efectos públicos, valores industriales y mercantiles, mercaderías y demás actos de comercio, y también en que los documentos autorizados por los Agentes mediadores de Comercio tienen, consiguientemente, la condición de documentos notariales; a lo que ha de añadirse, según el Central, que el artículo 2.º de la Ley de 1927, aplicado a la liquidación, ha de interpretarse lógicamente en el sentido de que los contratos de arrendamiento exceptuados del impuesto son solamente los contenidos en documentos privados, y, en cambio, sujetos los autorizados o intervenidos por funcionario público, dotado de fe pública, que con su intervención confiere al documento los efectos que a los documentos públicos confiere el artículo 1.218 del Código Civil, en concordancia con el artículo 93 del Código de Comercio y el número 2.º del artículo 596 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

A ello opone la Sala que a lo que asignan dichos artículos la cualidad de documentos públicos, es a los libros y pólizas de los Agentes mediadores y a las certificaciones expedidas con referencia a los libros registros de sus operaciones; y aun admitiendo que el cuestionado documento sea un documento público, no se podrá olvidar que, conforme al Reglamento notarial de 7 de noviembre de 1921, vigente al publicarse la Ley del Impuesto de 1927, de los documentos autorizados por los Notarios únicamente tiene la consideración de escritura pública la escritura matriz, es decir, la original, redactada con los requisitos de la Ley del Notariado, y las copias de la misma libadas con las formalidades legales; y de ello y de lo establecido en el artículo 596 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se sigue que si bien toda escritura pública es un documento público, no todo documento público y fehaciente, ni siquiera todo documento notarial, es una escritura pública.

La Sala corrobora lo antedicho añadiendo que la propia legislación del impuesto no equipara las escrituras públicas a los documentos expedidos o autorizados por los Agentes mediadores de Comercio, sino que los diferencia, puesto que tanto el Reglamento citado y aplicado, como los posteriores sobre la materia, mientras declaran exentas las transmisiones de títulos-valores cuando se

realizan mediante contrato intervenido por dichos Agentes, las sujetan cuando media escritura pública o documento judicial o administrativo.

Comentarios.—Es interesante el problema, como se ve, en sí mismo considerado, aunque no lo sea tanto hoy en la práctica, dentro de la actual legislación del impuesto, puesto que está—Ley del 1958 y Reglamento del 1959—sujeta al impuesto los arrendamientos en general, aunque consten en documento privado, y por otra parte está claramente razonada la tesis que la demanda sostiene. Merced, pues, a esa importancia teórica, y pese a dicha claridad de razonamientos, nos permitimos, sin contradecir los no menos claros razonamientos de la Sala, hacer algunas consideraciones alrededor del tema.

En primer lugar nos parece incuestionable que el documento de que se trata tiene todos los requisitos para ser considerado como instrumento público, a tenor del artículo 1.216 del Código Civil, porque lo son los autorizados por un Notario o funcionario público competente, cuyo carácter tiene el Agente que lo avaló con la diligencia en él estampada, y también lo es a tenor del artículo 596 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, ya que bajo la denominación de documentos públicos y solemnes, comprende en su número 3.º los documentos expedidos por los funcionarios públicos que están autorizados para ello en lo referente a sus funciones; a lo que puede añadirse que los Agentes colegiados tienen, según el Código de Comercio, en su artículo 93, el carácter de Notarios en las funciones de su oficio.

Se trata, por tanto, de un documento público, aunque la Sala lo ponga en duda, inclinándose, más bien, a que no lo son sino los libros que los repetidos Agentes deben llevar, las pólizas en que intervengan y las certificaciones que en relación con aquéllos expidan. La fehaciencia, pues, es la que el Código Civil asigna al documento público en el artículo 1.218, y afecta al hecho y al contenido que motiva su otorgamiento y a su fecha frente a tercero, y no solamente a la legitimidad de las firmas, dada la frase «con mi intervención».

Esta tesis la confirma la doctrina de las sentencias de 8 de febrero de 1921 y 3 de marzo de 1947, las cuales, si bien es verdad que

se refieren a contratos de pignoración mediante pólizas intervenidas por Corredor de Comercio, también lo es que afirman que los documentos en que estos funcionarios intervienen por razón de su oficio, tienen el carácter de *documentos notariales*, de acuerdo con el artículo 93 del Código de Comercio, con los efectos del citado artículo 1.218 del Código Civil.

Este punto de vista lo refuerza el artículo 1.º del Reglamento de los Colegios de Corredores, de 26 de julio de 1929, al decir que tales funcionarios «dan fe, con el carácter de Notarios, de los actos mercantiles cuya intervención sea propia de su oficio».

Con lo dicho no estamos más que a medio camino en la solución del problema. El Reglamento aplicado al documento discutido, exigía, al sujetar al impuesto los arrendamientos, que éstos constasen en *escritura pública*, y por tanto, resta determinar si aquél, además de ser un documento público, puede ser considerado como verdadera *escritura pública* y así encajar en el texto reglamentario.

No se puede desconocer que el aludido Reglamento de 1927, efectivamente sujetaba al impuesto los arrendamientos cuando constasen en *escritura pública*, pero, esto admitido, ¿es que entendía en su espíritu que solamente son escrituras públicas las que autoriza un Notario?

Reconocemos que la cuestión no se resuelve en uno u otro sentido sin alguna vacilación en el ánimo, puesto que la afirmativa no se lee en ningún texto legal, incluido el vigente Reglamento Notarial de 2 de junio de 1944. Tal texto legal lo que dice en su artículo 144 es que «el instrumento público comprende las escrituras públicas, las actas y, en general, todo documento que autorice el Notario», y añadimos esta consideración de indudable fuerza: si se admite y da por bueno que el concepto escritura pública se refiere a la autorizada por un Notario, habrá de admitirse asimismo, de acuerdo con lo anteriormente razonado, qué Notarios son en sus funciones privativas los Agentes y Corredores de Comercio.

Un último argumento hace la sentencia a que nos venimos refiriendo, anotado por nosotros en la última parte de los antecedentes, cual es el de que la legislación del impuesto, lejos de equiparar las escrituras públicas con los documentos autorizados por los repetidos Agentes mediadores, los diferencia, como lo prueba, dice, el hecho de que las transmisiones de los títulos-valores en

contrato autorizado por aquéllos, la declara exentas y no cuando se realizan mediante escritura pública o documento judicial o administrativo. Así es, replicamos, pero el argumento es más aparente que real, porque la exención de que se trata, reafirmada en el vigente Reglamento de 1959, en el número 8.º de su artículo 6.º, no está admitida por razón del título o documento en que el acto se exterioriza, sino por razón del lugar—Bolsas de Comercio—en que las negociaciones se efectúan cuando las solemnizan los tan repetidos funcionarios.

En conclusión, afirmamos de nuevo que la tesis de la sentencia está perfectamente razonada, sin que nos parezca rotunda la conclusión a que llega, ya que la tesis contraria sostenida por el Tribunal Central está abonada con serios argumentos que permiten sostenerla y defenderla sin temeridad.

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de enero de 1960.

EL HECHO DE QUE EN CIERTA ESCRITURA DE ADJUDICACIÓN DE UN CONTRATO DE OBRAS EL CONTRATISTA HIZO CONSTAR QUE ERA VECINO DE BILBAO, CON RESIDENCIA EN MADRID, SIENDO ASÍ QUE, AL PARECER, ERA VECINO DE VILLALBA, NAVARRA, DONDE, JUNTO CON SUS HIJOS, ESTABA EMPADRONADO, NO PUEDE SER CALIFICADO, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, COMO ERROR DE HECHO.

Antecedentes.—En dicha escritura y ante tal manifestación de vecindad se practicaron las correspondientes liquidaciones sin tener en cuenta, como es lógico, la cualidad de vecindad foral del contribuyente.

Los hijos y herederos del aludido contratista solicitaron, años después de su fallecimiento, la devolución del impuesto, alegando que tanto ellos como su causante gozaban de vecindad foral, y por ello la escritura debió ser declarada exenta del impuesto.

La Delegación de Hacienda denegó la pretensión, por entender que el error alegado no podía ser considerado como de hecho, capaz de producir la devolución del impuesto liquidado, y en la vía administrativa fué confirmado el acuerdo en primera y segunda instancia.

La sentencia de la Sala dice que hay que partir del hecho de que en la aludida escritura consta que el contratante manifestó ser vecino de Bilbao con residencia en Madrid, circunstancia ésta que se reafirma en el documento oficial de adjudicación de las obras, en el que se dice que aquél tiene su domicilio en Bilbao, calle de Navarra, número 5, y residencia en Madrid, Paseo de Rosales, número 20, habiéndose practicado la declaración de herederos en Madrid sin mención ni reserva alguna foral y conforme al régimen común del Código Civil.

Al pleito se aportaron sendas certificaciones de los Secretarios de los Ayuntamientos de Villalba de Navarra y Bilbao, de las que resulta, según la primera, que el causante y sus hijos están inscritos en el padrón de habitantes de aquel pueblo con anterioridad a 1945, y en él han tenido su domicilio desde 1935, y, según la segunda, que en el Ayuntamiento no existe antecedentes alguno que justifique la vecindad en Bilbao; y se aportó además una tercera certificación del Juzgado de dicho Villalba, haciendo constar que en él no existe manifestación de renuncia de la vecindad foral.

La Sala dice que las antedichas certificaciones no desvirtúan la situación de hecho antes anotada y declarada documentalmente, sino que son temporalmente compatibles entre sí, «por lo cual dan lugar a una compleja situación legal que exige discernir su influencia con relación a la vecindad foral y a sus efectos jurídicos en orden a la aplicación del impuesto discutido». Y añade que «esta circunstancia valorativa de la vecindad en Bilbao y residencia en Madrid es elemento decisivo para determinar la existencia de la vecindad foral como justificativa de la exención tributaria», y, por tanto, «no se trata de un mero error de hecho consistente en cambiar el nombre de Navarra por el de Bilbao en la escritura, sino de un auténtico problema de derecho que no se limita a cambiar o rectificar un dato material e indiscutido por otro, sino que precisa una labor de exégesis interpretativa del artículo 15 del Código Civil en relación con los Reglamentos del Impuesto y de Procedimiento económico-administrativo, para deducir si existe o no la vecindad foral». Y esto lo refuerza—añade la sentencia—el hecho de que los recurrentes hayan tenido que recurrir a la aportación de una serie de documentos para que la tesis de la vecindad foral pudiese ser acogida.

En definitiva, concluye la sentencia, no es aplicable el procedimiento establecido para las devoluciones originadas por error de hecho.

Comentarios.—Aunque el tema de la distinción entre el error de hecho y el de derecho está muy trillado y discriminado por la jurisprudencia, reiteramos su estudio en este comentario porque el caso ofrece singularidades en relación con los que comúnmente son objeto de contienda, y además sirve para matizar la expresada distinción, consistente, vulgarizando la distinción, en que el de hecho entra por los ojos, y el de derecho exige un razonamiento legal para poderlo definir y concretar.

En el caso examinado, aunque a primera vista pudiera parecer que se trata del error puramente accesorio de señalar un domicilio y una vecindad en desacuerdo con la realidad, es lo cierto que para llegar a la determinación de tal realidad es necesario enfrentar con criterio jurídico-legal unas afirmaciones del contribuyente con otros hechos documentales conducentes a la determinación de la verdadera vecindad del mismo, lo cual conduce a la consecuencia de que el error de que se trata es de derecho, con la consiguiente desestimación de la demanda, por haber sido iniciada la reclamación administrativa después de transcurridos los quince días del ingreso de la liquidación.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.