

Timbre de las declaraciones de obra nueva

Al tratar la Ley del Timbre, del correspondiente a los instrumentos públicos, aplica los dos sistemas, de timbre fijo y de timbre gradual, señalando en el artículo 15, que se aplicará el gradual al primer pliego de las primeras copias de los protocolos de las escrituras públicas que tengan por principal objeto cantidad o cosa valuable, en tanto que por el artículo 20 se determina timbres fijos para las escrituras que el mismo va enumerando y, en general, el de 15 pesetas, clase 4.^a, para las «demás que se refieren a objeto no valuable».

Si sólo tuviésemos que aplicar los dos preceptos citados, sería evidente que las declaraciones de obra nueva o de nuevas plantaciones y las de mejora de fincas urbanas, estarían sometidas al timbre fijo señalado en el artículo 20; pero el artículo 16 de la misma Ley, al dictar reglas para fijar la base que deberá tenerse en cuenta al aplicar el timbre gradual, determina en el número 16, que «en las escrituras de declaración de obra nueva, el valor que a ésta se señale en el documento», con lo que parece que debemos inclinarnos a la aplicación del timbre gradual señalado por el artículo 15. Esto, no obstante, consideramos que hoy ha quedado inoperante este último precepto y, en consecuencia, deberá aplicarse el timbre fijo, por las razones que pasamos a exponer.

Un examen del artículo 16 nos revela que su contenido es el de fijar la base impositiva de una serie de contratos, cuyo objeto es siempre una cantidad o cosa valuable, salvo los indicados en los números 11 y 16; pero tampoco es una excepción el número 11, pues

se refiere a los usufructos, y si bien ellos no constituyen un contrato, son derechos reales cuyo nacimiento, modificación, extinción, etc., será objeto de un contrato, constituyendo el usufructo en sí, el objeto valuable del mismo, y si bien es posible la constitución no contractual de ese derecho real, procederá gravarlo entonces según el timbre que corresponda al acto jurídico de que se trate. Quedan, en consecuencia, las declaraciones de obra nueva, como únicas excepciones a la tónica general de ese artículo, aunque se necesitará determinar previamente su naturaleza, a fin de averiguar si ella confirma o no la conclusión a que hemos llegado.

La Ley Hipotecaria de 1946 (repitiendo la de 1944), y bajo el título que lleva como epígrafe, «De la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica», recoge como modos encaminados a conseguirla, las inmatriculaciones, las reanudaciones del tracto sucesivo, los excesos de cabida, la liberación de cargas y las declaraciones de nuevas plantaciones u obras o mejoras de fincas urbanas. Es evidente que todo el contenido de ese título se refiere a la concordancia del Registro con la realidad jurídica, salvo las declaraciones de nuevas plantaciones, obras, etc., que se refieren a la concordancia del Registro con la realidad «física» y no con la jurídica, por lo que las mismas no deberían estar comprendidas en ese epígrafe. Por ello, mientras las primeras tienen un contenido referente a una relación, negocio o actuación jurídica, la declaración de obra nueva contiene únicamente la simple narración de un hecho, que se efectúa por el propietario a efectos de que la descripción de la finca concuerde con la realidad, lo cual constituye un acto complementario de la inmatriculación, más no un caso de verdadera inscripción. Criterio que directa o indirectamente es recogido por la generalidad de la doctrina, como ROCA SASTRE, RIBELLES ORTIZ y otros.

En consecuencia, ¿qué es lo que constituye el objeto de la escritura de declaración de obra nueva? En primer lugar, podemos descartar el que lo sea el edificio en sí, puesto que la dependencia jurídica de este respecto al propietario, no queda aumentada, reconocida, ni modificada por ella, y si bien podrá ser la obra nueva el objeto de la relación jurídica contractual (además de los casos de transmisión), ello ocurrirá cuando en la escritura se contenga, juntamente con ella, el negocio jurídico que dió origen a su construcción; pero en esos casos, tendríamos un contrato de obra, de suministro, mixto, etc., que sería liquidable por el concepto que al mismo correspon-

diese en la Tarifa del Impuesto de Derechos reales y que en cuanto a la fijación del timbre se regiría por las reglas 13 ó 1.ª del mismo artículo 16 y no por la 16 que venimos comentando.

Tampoco podrá decirse que la declaración de obra nueva, plantación, etc., va encaminada a aumentar el contenido del derecho que figura inscrito en el Registro, ya que éste no hace fe de las circunstancias físicas que figuren en la inscripción, con presunción «*juris et de jure*», sino que según la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 1953 sólo establece a favor de las mismas una presunción «*juris tantum*», que necesitará ser desvirtuada con prueba en contrario; el apoyo jurídico de ese incremento en el objeto del derecho inscrito radica fundamentalmente en algo más sólido, cual es los preceptos civiles referentes a la accesión, que no pueden quedar pendientes, en su eficacia, por que ella se haya hecho constar o no en la inscripción.

Por tanto, el contenido de esa escritura queda reducido a la simple manifestación de voluntad del titular registral, encaminada a obtener una rectificación de la descripción de la finca, en la inscripción de que se trate, sin que por ello se le dé a la misma ningún alcance jurídico, que habrá surgido (si la edificación existe en la realidad) con anterioridad a ella por aplicación de los preceptos civiles sobre la accesión, según decíamos en el párrafo anterior.

Ante esa ineludible conclusión sobre la naturaleza de la escritura de declaración de obra nueva, ¿cuál es el objeto valuable del negocio jurídico a los efectos del timbre? Si lo es la rectificación de una descripción registral de fincas, ¿en qué consiste el valor económico susceptible de evaluación? A pesar de ello, debemos de estudiar aún, si es posible la aplicación práctica de ese número 16, de forma que no desvirtúe el contenido y los principios de toda la legislación del Timbre.

Resultaría una broma de mal gusto, el que definiese alguien los impuestos, como suscripciones públicas en favor del Estado, obligatorias para la generalidad de los ciudadanos, pero cuya cuantía quedaba al criterio de cada contribuyente, y, sin embargo, esta idea, que tan absurda resulta al exponerla como una definición, es la que aplicaríamos realmente, en el supuesto de entender que a las declaraciones de obra nueva le corresponde el timbre gradual señalado por la escala del artículo 15, pero tomando por base el valor que voluntariamente declaren los interesados.

A fin de evitar esa anomalía, se recoge por todas las disposiciones tributarias la facultad de comprobación, la cual, y como dice acertadamente MARAÑÓN, al tratar del Impuesto de Derechos reales, tiende a cerciorarse de que el valor declarado por el contribuyente a los bienes o derechos, es expresión auténtica de la verdadera cuantía de los mismos, no estando, por tanto, dirigida la misma contra el contribuyente, sino contra el defraudador, y ese principio es igualmente aplicable en el Impuesto del Timbre, ya que el apartado final del párrafo 2.º del artículo 218 de la Ley, determina que: «La Administración podrá practicar comprobaciones para la determinación de la cuantía de los documentos sujetos al impuesto, aplicándose, en cuanto sea posible, las reglas dictadas para la comprobación del de Derechos reales».

A esta afirmación podría oponérsenos, que el artículo 199 de la misma Ley establece un timbre gradual a los precios de venta de los productos envasados y ese precio se fija por el fabricante, productor o importador; pero el supuesto no es idéntico: el fabricante, etc., tendrá empeño en cobrar al consumidor el verdadero precio del artículo y la garantía de la no defraudación al Estado radica en que ella perjudicaría aún más al fabricante. Pese a ello, el párrafo final de la regla 5.ª de ese artículo establece una facultad de comprobación que, como es lógico, no va encaminada a averiguar el valor de la cosa, sino el que el precio percibido por ella es el que a su vez ha servido de base para el timbre aplicado.

Concretándonos a los instrumentos públicos sujetos al timbre gradual del artículo 16, observaremos que el artículo 16 no se limita a fijar la base, dejando todo lo referente a la comprobación al contenido del precepto del artículo 218 antes reseñado, sino que partiendo del supuesto de que todos los instrumentos públicos gravados con ese timbre gradual están sujetos al Impuesto de Derechos reales, establece a continuación de la regla 16 (última de ese artículo), que «si con motivo de la liquidación del impuesto de derechos reales se le fijara mayor valor al objeto, o resultara aumentado el precio que haya servido de base de imposición al acto o contrato, el interesado vendrá obligado a pagar de nuevo, y al mismo tiempo, por razón del timbre, en la forma establecida en el artículo anterior, la diferencia entre lo ya satisfecho y lo que, teniendo en cuenta este valor, debiera satisfacer; diferencia que se exigirá por la Oficina liquidadora».

Si tratamos de aplicar esa norma a las declaraciones de obra nue-

va, según manifestamos en nuestra obra sobre Derechos reales, reiterado por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de noviembre de 1950 (y decimos reiterado, por tener redactada esa ficha con anterioridad a esa Resolución) hay que estimarlas necesariamente como actos no sujetos a ese tributo y, en consecuencia, queda inaplicable, al no haber comprobación por este impuesto, el precepto del artículo 16 de la Ley del Timbre que hemos transcrito en el párrafo anterior.

Si por el contrario, tratamos de efectuar la comprobación apoyándonos en lo dispuesto por el artículo 218 de la Ley, que antes copiamos, como el objeto de la declaración de obra nueva, según la doctrina y autores citados, es la solicitud de rectificación de descripción, tampoco podremos encontrar «cantidad o cosa valuable» susceptible de ser comprobada.

¿Por qué consta entonces esa regla 16 en el artículo 16? No lo sabemos, pero sí podemos apuntar una posible explicación. Careciendo de regulación legal las declaraciones de obra nueva, en el tiempo en que se consignó por primera vez ese precepto en la Ley, sería de opinión, el redactor del mismo, de que el objeto de ellas estaba constituido por la obra nueva en sí y, por tanto, podría ser objeto de liquidación por el Impuesto de Derechos reales, y consideró que, en tal caso, la determinación del timbre correspondiente quedaría garantizada por la comprobación que se efectuase al realizar aquella liquidación.

Hoy, perfilado ya el contenido de la misma, queda sin efecto ese precepto que, en su aplicación, no sólo conduciría a interpretaciones absurdas jurídicamente, sino que no puede ser bastante por sí sólo, en su carácter de norma adjetiva (en todo lo que no sea referente a la base y comprobación), para desvirtuar las normas sustantivas, precisas y terminantes de los artículos 15 y 20, con las que hemos encabezado el presente, las que obligan a aplicar a esas declaraciones el timbre fijo que se señala por el último de ellos.

No dejamos de darnos cuenta que existen casos especiales, como el de declaración de obra nueva realizada durante el matrimonio sobre solar de uno de los cónyuges, en que el principio de la acción resulta modificado en parte, con lo que no encaja del todo en lo antes expuesto; pero ello es un problema de orden hipotecario y de Derechos reales, en el que ahora no podemos entrar, pues no es susceptible de una exposición resumida, y cuya solución podrá motivar, a

lo sumo, respecto el impuesto del timbre, un supuesto de excepción a la norma general, como otros que ya antes hemos admitido, para los casos de que ella vaya unida a un contrato de obra, suministro, etcétera.

BUENAVENTURA CAMY SÁNCHEZ-CAÑETE
Registrador de la Propiedad

ESTUDIOS DE DERECHO HIPOTECARIO Y DERECHO CIVIL

FOR

D. JERONIMO GONZALEZ Y MARTINEZ

Prólogo del Excelentísimo Señor Don José Castán Tobeñas,
Presidente del Tribunal Supremo

Precio de la obra: 175 pesetas

Publicados los tres tomos.

Envíos contra reembolso, con aumento de dos pesetas.

Los pedidos a la Administración de

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO

ALCALÁ, 16, 5.º, n.º 11 - MADRID