

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de mayo de 1952.

LAS CANTIDADES RECIBIDAS POR UN CONTRATISTA CON EL ESTADO COMO CONSECUENCIA DE LA REVISIÓN DE PRECIOS, NO ES ACTO EXENTO DEL IMPUESTO A TÍTULO DE SER UNA INDEMNIZACIÓN O UNA ENTREGA EN METÁLICO A CUENTA DEL PRECIO.

Antecedentes: Una Empresa constructora de las obras de cierto ferrocarril alegó ante la Delegación de Hacienda que por razones estatales fueron aumentados los impuestos —así dice— de los materiales, de los salarios, cargas sociales, contribuciones, etc., y para compensar los perjuicios sufridos con motivo de tales incrementos fué dictada la Ley de 17 de julio de 1945 sobre revisión de precios, y que como consecuencia de ésta y compensación de los citados perjuicios obtuvo el solicitante una certificación por revisión, importante varios cientos de miles de pesetas, cuya certificación presentaba para que se pusiese nota de exención del Impuesto de Derechos reales, por entender que se trataba de una compensación a los adjudicatarios de obras por los perjuicios causados en virtud de los aumentos referidos, posteriores a la fecha de adjudicación de aquéllas.

La Abogacía del Estado, no obstante lo expuesto, giró liquida-

ción por el concepto de contratos mixtos, sobre la base de la cantidad consignada en la aludida certificación.

La Empresa constructora impugnó la liquidación, alegando que, como se infiere de la mencionada Ley de 17 de julio de 1945, los motivos de ella tienden a evitar perjuicios a los adjudicatarios de obras, y la revisión de precios no constituye un contrato de obra ni un acto administrativo por el que se aumente simplemente el costo de aquélla, sino una indemnización de daños y perjuicios irrogados al contratista, la cual no está sujeta al Impuesto, ya que no se trata de un aumento global que permita una ganancia más o menos reducida al contratista. Además, conforme al número 6.º, del artículo 6.º, del Reglamento del Impuesto, están exentas del mismo las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases, o pago de servicios personales o de crédito.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación fundado en que las cantidades que deban pagarse como consecuencia de la revisión no constituyen una indemnización sino que participan de la naturaleza del precio inicial de la obra y merecen el mismo trato fiscal que aquél.

El Tribunal Central confirmó el acuerdo del inferior, diciendo que la revisión de los precios unitarios de las obras se acuerda en razón del aumento de los costos de la mano de obra y de los materiales suministrados, lo cual representa una mayor retribución por la ejecución de las obras y por los elementos necesarios para ellas, siendo, por tanto, el carácter de ese aumento de precio el mismo que tenía el fijado al hacerse la adjudicación y empezar a regir el contrato.

A esto ha de añadirse —sigue diciendo la Resolución— que, conforme a la ley citada, la revisión de precios unitarios puede acordarse igualmente a favor de la Administración, rebajándolos por razón de la disminución del costo de los elementos que los integran, lo cual demuestra también que la revisión no es más que el señalamiento del precio que ha de regir para el contrato al cual se incorpora. Y siendo el contrato, en función de su cuantía, lo que constituye la materia de la liquidación, es clara la improcedencia de la pretendida exención.

Acerca del argumento antes dicho, de que se trata en el caso de entrega de cantidad en pago de precio y como tal comprendida en la exención del artículo 6.º, número 6.º, del Reglamento, el Tribu-

nal opone que no es aplicable, porque aquí no se trata de liquidar tal entrega como tal precio, sino del acto correlativo de ejecución de la obra que mediante ese precio se retribuye.

Por último, la Resolución que nos ocupa se hace cargo del argumento esgrimido por la Empresa recurrente, relativo a que de lo que se trata es de indemnización de perjuicios, y dice «que la indemnización de daños y perjuicios, por su naturaleza, constituye un acto unilateral de abono de numerario por el menoscabo sufrido por el interesado en cada caso, mientras que el aumento de precio de la obra se concede en razón de la ejecución de la misma, con sujeción a las demás condiciones estipuladas en el contrato y dentro del ámbito del mismo»; y, además, «aunque conforme a la mencionada ley de revisión de precios unitarios de obras, el aumento acordado en cada caso tuviera que ser precisamente igual en su cuantía al importe de los elementos integrantes de la obra, como aduce el reclamante en primera instancia, no por ello perdería el mayor precio fijado en la revisión su carácter de contraprestación por el incremento experimentado en la cuantía del contrato de ejecución de obras con suministro de materiales, por ser el contrato lo que hay que valorar a los efectos del Impuesto, según los artículos 18 y 25 del Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, que fija como base liquidable para esta clase de contratos el precio convenido o el total importe por el que se realiza».

Comentarios: No negaremos nosotros la consistencia del punto de vista sostenido con su indiscutible autoridad por el Tribunal Central al afirmar que, en definitiva, la cantidad percibida es un aumento o incremento del precio estipulado por la ejecución de las obras, o sea que la cuantía de éstas y la del contrato, por consiguiente, viene a ser no la inicialmente estipulada, sino la resultante de sumar a ella la cantidad que arroje la revisión de los precios. Planteadas así las premisas, la consecuencia fluye con lógica: si el valor del contrato es la suma de ambas cifras, la base de liquidación claro está que ha de ser esa misma suma; pero, sin negar dicha consistencia, creemos también que no dejan de tener fuerza los dos argumentos que esgrime la Entidad recurrente, el uno, cuando dice que de lo que en realidad se trata es de una indemnización de daños y perjuicios, la cual no está sometida a tributación por este Impuesto de Derechos reales, porque debe estimarse exenta la entrega de metálico en tal concepto, a tenor del número 6.º, del artículo 6.º, del Reglamento, por

tratarse de entrega de cantidad en pago de un crédito; y el otro, reforzando ese concepto de indemnización al decir que el aumento obtenido como consecuencia de la revisión es igual al aumento sufrido por los elementos integrantes de la obra.

El mejor modo de aclarar la duda es acudir a la citada Ley de 17 de julio de 1945 para ver si ella nos da alguna luz, y en este camino ya, nos encontramos con que en su artículo 2.º nos dice que la «bonificación» podrá acordarse cuando uno o varios de los precios unitarios del contrato sufran un aumento superior al 10 por 100 de su importe, y que «su aplicación, conjuntamente con la de los precios que permanezcan invariables..., signifique una variación superior al 5 por 100 del presupuesto de ejecución...».

Lo transcrito no permite, a nuestro juicio, sostener con firmeza que el legislador pensase en fijar un nuevo «precio» al contrato unilateralmente y sin opción posible de la otra parte contratante, sino más bien que quiso establecer o permitir una equitativa compensación al contratista, recordando, sin duda, y dando realidad al principio o doctrina de la llamada «cláusula *rebus sic stantibus*».

Esta interpretación del pensamiento de la ley parece reafirmarlo el preámbulo de la misma al decir que la revisión se condiciona con las alzas de los precios unitarios autorizadas por disposiciones administrativas, «siempre que motiven una elevación en el coste de la obra que falta por ejecutar que exceda de la ganancia legítima de la contrata... y con la mira de evitar perjuicios a las contratas cuando los precios unitarios se eleven y a la Administración cuando disminuyan».

Dando un paso más en el comentario, y dando por supuesto que se llegase a convenir que la repetida revisión de precios engendrara un acto de indemnización de perjuicios, ¿tal acto está sujeto al Impuesto, está exento o ha de calificarse como no sujeto?

Decimos de la exención que nos parece claramente indefendible, en contra de la argumentación de la Entidad demandante. Esta pretendió aplicar la exención del número 6.º del Reglamento, el cual, como es sabido, declara exentas «las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases o pago de servicios personales o de créditos», estimando, sin duda, que el reconocimiento del derecho a la indemnización y el pago del metálico correspondiente equivale a la entrega de numerario en pago de crédito, a que el precepto se refiere.

A nuestro entender no se puede llegar a tal conclusión sin desconocer el verdadero sentido del precepto y sin desnaturalizar el verdadero concepto jurídico de la indemnización de daños y perjuicios.

En cuanto a lo primero, hay que tener presente que las *entregas de cantidades en metálico* no las contempla el Reglamento como nacidas aisladamente y por generación espontánea sin conexión con un acto o contrato anterior, sino al contrario, como secuela de una convención o relación jurídica anterior, por la cual se ha tributado. Tal, por ejemplo, la entrega de un precio aplazado en una compraventa, que al formalizarse fué debidamente liquidada.

Cuando tal hecho no se dé, entonces la *entrega* nacerá como producto de un acto coetáneo, el cual habrá de ser calificado y liquidado como proceda, y esta es la circunstancia que en el caso examinado se da, puesto que la entrega nace de la revisión de precios, y por eso no es lícito fijarse sólo en ella y prescindir del acto que la motiva.

Descartada ya la posibilidad de estimar el caso como comprendido en la calendada exención, resta determinar si ha de encuadrarse entre los actos sujetos.

En el Reglamento vigente de 7 de noviembre de 1947, al igual que en los anteriores de 29 de marzo de 1941, 26 de marzo de 1927 y 20 de abril de 1911, no hay precepto alguno que haga referencia directa a la entrega de cantidades o al reconocimiento o declaración del derecho a ella en concepto de indemnización de daños y perjuicios. Solamente hay en el apartado 10) del artículo 24, casi idéntico al existente en esos otros tres citados Reglamentos, que guarda alguna analogía con el concepto de indemnización de daños y perjuicios. Nos referimos a las «subvenciones en metálico», de las cuales dice ese apartado que «se liquidarán como transmisión de bienes muebles, cualquiera que sea el carácter en virtud del cual se verifiquen y la persona o entidad que las otorgue».

Pero aunque la analogía exista no nos atrevemos a propugnar la sujeción al Impuesto de las entregas por indemnización de daños y perjuicios, no solamente por parecernos insuficiente el fundamento de esa admisible analogía, sino más principalmente porque la sujeción expresa existió en el Reglamento del Impuesto de 10 de abril de 1900, y fué suprimida en todos los posteriores, incluso en el vigente.

Efectivamente, ese Reglamento decía en su artículo 16 casi literalmente lo mismo que dice el vigente en ese apartado 10 y los cita-

dos Reglamentos, en sus respectivos artículos, en cuanto a las subvenciones en metálico», y aplicaba el mismo trato que a éstas a «las cantidades que se reconozcan, declaren o satisfagan en concepto de mejoras e indemnización de daños y perjuicios», y por consiguiente nos parece que puesto que el legislador ha dejado de incluir entre los actos sujetos uno que anteriormente estaba expresamente mencionado en el texto reglamentario, hay que deducir con plena lógica que ha querido dejarlo al margen del tributo, y como por otra parte no lo ha catalogado entre los exentos, la misma lógica nos lleva a concluir, con arreglo a la nomenclatura de este Impuesto, que el acto ha de ser calificado como no sujeto, ya que no se comprende ni entre los sujetos ni entre los exentos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1952.

En esta Resolución se planteó el problema de si la comprobación del valor de una finca urbana, consistente en una bodega, situada en una calle de cierta población, podía realizarse por el dato del valor asignado al terreno, a los efectos del arbitrio de plus valía.

Como consecuencia de no figurar amillarado el inmueble, el Liquidador pidió al Alcalde el dato del valor del metro cuadrado de terreno en la calle en que estaba situada la finca, y una vez remitido él fué valorada con arreglo al mismo.

Tal medio comprobatorio fué impugnado sin éxito ante el Tribunal provincial, y después ante el Central, con apoyo en que los datos del arbitrio de plus valía no podían servir en el caso para la comprobación de valores, porque la finca objeto de la controversia no es un solar, sino una finca urbana, y además porque el arbitrio de plus valía tiene una escala diferente según la situación de la calle.

El Tribunal Central accede a la reclamación y anula la liquidación, ordenando nueva comprobación por los medios ordinarios, y, en su caso, acudiendo a la tasación pericial.

El razonamiento del Tribunal se apoya en que no aparece con precisión en el expediente que los datos pedidos por el Liquidador y remitidos por el Ayuntamiento se refieran a los valores asignados para el arbitrio de plus valía, y además en que ha de tenerse en

cuenta que con arreglo al artículo 80 del Reglamento del Impuesto «es indispensable para que los valores señalados a los solares, a los efectos de dicho arbitrio, constituyan medio ordinario de comprobación, que los transmitidos sean solares, lo cual debe entenderse en su concepto específico y no en el sentido más extenso de terrenos urbanos, que son los gravados con el arbitrio de plus valía, según se expresa con más precisión en el preámbulo del Decreto de su creación de 13 de marzo de 1919».

La doctrina sentada —añadimos por nuestra cuenta— es en principio y con arreglo a la letra de la ley, impecable. El artículo 80 citado habla, efectivamente, como medio comprobatorio de «los valores asignados a los solares, a los efectos del arbitrio de plus valía, en los lugares en que exista, cuando se trate de transmisión de esa clase de bienes», y con esta cita parece que la cuestión queda zanjada de plano y sin discusión posible; pero, sin embargo, puede ocurrir, y de hecho ocurría en el caso, no sólo que la edificación como urbana no estaba amillarada, sino que tenía un valor real y declarado muy inferior al correspondiente al solar sin edificación alguna, y en tal caso ocurre preguntar: ¿No será razonable atenerse al valor del solar, cuando menos, ya que lo edificado resulta verdaderamente accesorio, puesto que el valor de la finca gira especialmente en función de la estimación del solar, y ésta, a su vez, en función de su situación urbana?

El Tribunal fué respetuoso con el precepto reglamentario, acaso rigurosamente respetuoso; pero al mismo tiempo pasó por su mente, sin duda, el sentido que expresa la interrogación que acabamos de hacer, y por eso no dejó de hacer referencia en su fallo a la posibilidad de la tasación pericial.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de mayo de 1952.

ES ERROR MATERIAL Y NO DE CONCEPTO, EL PADECIDO AL FIJAR COMO PRECIO EN UNA COMPRAVENTA DE LA TERCERA PARTE DE UNA CASA EL TOTAL VALOR DE LA MISMA.

Antecedentes: En diciembre de 1940 se vendió la tercera parte de una casa en precio de 370.000 pesetas, entregadas, según constaba

en la escritura de compraventa, con anterioridad al otorgamiento. Girada la correspondiente liquidación, fué ingresada fuera de plazo el 4 de marzo de 1942, y la multa consiguiente en 9 del mismo mes.

En otra escritura, otorgada por los mismos contratantes en fecha 3 de febrero de 1941, hicieron constar que en la escritura antes mencionada habían padecido el error de consignar como precio de la compra de dicha tercera parte de casa, el de 370.000 pesetas, siendo así que es el que corresponde a la totalidad del inmueble, ya que el precio de la participación vendida es el de 123.333,33 pesetas.

La mencionada liquidación, así como la de la multa por falta de pago de aquélla en plazo, fueron recurridas, alegando que la voluntad real de los contratantes, en cuanto al precio, es lo manifestado en la escritura de rectificación; que el artículo 1.219 del Código civil autoriza a desvirtuar en escritura pública lo hecho en otra anterior, y que en la escritura de partición de la herencia del causante del vendedor se había valorado en 117.333,33 la tercera parte de la casa que a él se le adjudicó en la partición.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación por estar formulada fuera de plazo, sin perjuicio de que si los interesados se consideraban con derecho a la devolución por error en la declaración tributaria pudiesen instarla del Delegado de Hacienda en forma reglamentaria.

En cuanto a la liquidación por multa, fué confirmada.

En 27 de febrero de 1947, el vendedor instó de la Delegación de Hacienda la rectificación de la primitiva liquidación, diciendo que debía tomarse por base la cantidad de 123.333,33 pesetas, que era el precio real y verdadero de la tercera parte de la finca vendida, o, en su caso, el de 165.000 pesetas, con arreglo a la capitalización del líquido imponible, con apoyo en que el Impuesto debe exigirse con arreglo al verdadero valor de los bienes, según el artículo 60 del Reglamento, y en razón, además, de que la cantidad en que se dijo que consistía el precio no había sido entregada ante la presencia del Notario, quedando por tanto excluida de la fe notarial.

La Delegación desestimó la petición, fundándose en que habían transcurrido más de cinco años desde el otorgamiento del documento.

Recurrido el acuerdo ante el Tribunal provincial, éste desestimó el recurso, y dijo que aunque la devolución estaba deducida en plazo, era de tener en cuenta que, puesto que se trataba de la determinación del precio, y por tanto de uno de los requisitos esenciales del

contrato, «su estimación como error material excede del ámbito restrictivo de aplicación de los preceptos en la materia», o sea que no se trataba de un caso de error material.

El Tribunal Central empieza por decir que los errores de hecho «sólo pueden referirse a lo que tiene una realidad independiente de toda opinión o criterio de calificación que se sustente», y no entra de una manera directa en el fondo del asunto, sino que después de poner varios ejemplos de errores de hecho y de concepto, dice que, versando el caso desde el punto de vista del contribuyente sobre un error material en la declaración tributaria, ello constituye, dice, uno de los motivos para pedir la devolución del ingreso dentro del plazo de cinco años, y encierra un problema de la competencia de la Delegación de Hacienda. Y como ésta no resolvió sobre el fondo al serie planteada, sino que se limitó a desestimar la solicitud por extemporánea, siendo así que hecho el cómputo de fechas —marzo del 42 el pago, y febrero del 47 la solicitud al Delegado—, se ve que no había transcurrido el plazo de cinco años, «es procedente que vuelva el expediente a conocimiento del Delegado de Hacienda para que resuelva sobre el fondo de la cuestión planteada, como le correspondía hacer de haber estimado formulada dentro del plazo de petición deducida».

Comentarios: El Tribunal, como se ve, no resuelve de una manera directa la cuestión de si el error era de hecho o de concepto, aunque en realidad del razonamiento que emplea se desprende claramente que lo estima error de hecho.

No resolvió, sin embargo, llevado por una excesiva rigurosidad procesal, ya que no es aventurado pensar que por el hecho de llegar el asunto a sus manos tiene toda la competencia que corresponde a los organismos que en su esfera propia le están subordinados; por tanto, lógico hubiera sido el acuerdo definitivo, no solamente pensando en la economía procesal, sino también en que con arreglo al Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, el Tribunal tiene competencia para decidir sobre todas las cuestiones que del expediente dimanen, hayan sido o no planteadas por las partes interesadas. Así lo establece categóricamente en su artículo 20.

En definitiva, y sea de ello lo que quiera, lo cierto es que del contexto de los considerandos que hemos extractado claramente se desprende la apreciación del error como de hecho, y por eso en el epígrafe del resumen de la doctrina de la Resolución así lo hemos calificado. — LA REDACCIÓN.