

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

EL PACTO DE COMPRAVENTA A CALIDAD DE CEDER REALIZADO EN DOCUMENTO PRIVADO NO ORIGINA UNA SOLA LIQUIDACIÓN A LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 9.º DEL REGLAMENTO. PARA ELLO ES NECESARIO QUE EL ACTO SE CONSIGNE EN SUBASTA JUDICIAL, NOTARIAL O ADMINISTRATIVA. EN EL PRIMER SUPUESTO ORIGINA UNA LIQUIDACIÓN A NOMBRE DEL ADQUIRENTE PRIMITIVO Y OTRA AL QUE ÉSTE DESIGNE, EN USO DE TAL DERECHO.

Antecedentes.—En 1957 se concertó, en documento privado, un contrato de compraventa de una finca entre doña M. D., como vendedora, y el señor G. P., como comprador, con entrega de parte del precio y determinación de los plazos de entrega del resto, y estipulando, además, que la compraventa se hacía a calidad de ceder, quedando el comprador facultado para ceder la finca a terceros y la vendedora obligada a formalizar la correspondiente escritura a favor de la persona que designase el comprador, señor G. P.; entendiéndose que el precio que hubiese sido pagado lo sería por cuenta del comprador designado como comprador efectivo y, por último, que el otorgamiento de la oportuna escritura pública, en su día, tendría lugar a elección del comprador, previo aviso con antelación de quince días.

El documento privado de 1957 fue liquidado, previa investigación, a cargo del señor G. P.

Todos los antecedentes dichos constan en escritura de 1 de diciembre de 1960, y en ella la dueña de la finca, doña M. D., comparece y dice que vende una parte de la aludida finca a don Francisco C. C., designado por el señor G. P., en uso de las facultades convenidas en el reseñado documento privado, y al mismo tiempo se solicita la exención del pago del impuesto en virtud de haber sido satisfecho al ser liquidado el documento privado.

La Oficina Liquidadora liquidó, no obstante, la aludida escritura sobre la respetable base de más de dos millones de pesetas.

La liquidación fue recurrida por el don Francisco C. C., fundado en que no existía más que un solo contrato de compraventa, según se desprendía del contenido del aludido contrato privado, en el que el señor G. P. se reservó el derecho a ceder la finca a la persona que en su día él designase, como efectivamente lo había hecho en la escritura objeto de discusión, la cual no tenía otro objeto que el de ratificar el contenido del repetido documento privado, designando en forma fehaciente al verdadero comprador, condicionado suspensivamente con anterioridad, de donde se desprendía que no existiendo más que una sola convención era improcedente, conforme al artículo 43 del Reglamento, exigir el impuesto por duplicado; y en su consecuencia la liquidación girada en la escritura debía ser anulada y declarada no sujeta al impuesto.

El Tribunal provincial ante el que se planteó el recurso, lo desestimó diciendo que, al no constar en el documento privado el carácter de mandatario expreso por parte del señor G. P., hay que entender, de acuerdo con los artículos 1.216, 1.258 y 1.445 del Código civil, y 9.º del Reglamento del Impuesto, que el contrato se perfeccionó a favor del reclamante, don Francisco C. C., sin que pueda decirse que hay identidad de contenido jurídico entre la escritura liquidada y el documento privado en cuanto a los elementos personales.

Ante el Tribunal central se reprodujeron los anteriores razonamientos por el recurrente, y aquél comenzó por afirmar que la cuestión planteada consiste en dilucidar si las compraventas formalizadas en el documento privado y en la escritura liquidada constituyen un único contrato, ya que en ambos documentos es la misma la persona del vendedor, idéntica la finca enajenada e

igual el precio, aunque el elemento personal sea diferente en cuanto al comprador, por haberse reservado éste el derecho a ceder la finca a tercero o designarlo; o, más bien, por el contrario, se trata de dos convenciones distintas con efectos jurídico-fiscales independientes.

El contenido del contrato privado, sigue diciendo la Resolución del Central, hace ver que entre doña M. D. y el señor G. P., vendedora y comprador, se concertó, a tenor de los artículos 1.254 del Código civil y 1.261 del mismo texto, un contrato que quedó perfeccionado por el consentimiento de ambas partes, a tenor del 1.258, quedando obligadas al cumplimiento de lo pactado y, en su consecuencia, el comprador, señor G. P., a satisfacer el impuesto, como lo hizo al ser investigado el documento privado.

De ello se deduce que la escritura de venta a favor del recurrente implica una segunda transmisión de la finca, que deja en pie la validez del contrato privado, con la obligación de pagar el impuesto que al mismo corresponda, no obstante la circunstancia de haber enajenado la vendedora la misma finca posteriormente a otra persona, porque la venta de la misma cosa a dos personas distintas es una situación de hecho y de derecho prevista en el artículo 1.473 del Código civil, que regula los efectos jurídicos que el hecho produce entre los contratantes, el cual no impide que el impuesto se exija en todos los casos en que se realice en forma legal, en tanto no exista una declaración de autoridad competente que afecte a tal exacción.

Por otra parte, tampoco puede admitirse la existencia de una sola transmisión, añade el Tribunal, por el hecho de que en el documento privado se reservara el comprador el derecho a ceder sus derechos a una persona designada por él, a favor de la que habría de formalizarse el contrato, puesto que tal pacto, a efectos fiscales, engendra una sola transmisión si se dan los requisitos del artículo 9.º del Reglamento, párrafos cuarto y quinto, de los Reglamentos de 1947 y 1959, esto es, en los casos de subasta judicial, y por analogía, según jurisprudencia del mismo Tribunal Central, en los supuestos de subasta notarial o administrativa y no en las compraventas ordinarias.

Fuera de esto, añade la Resolución, tampoco es admisible que el señor G. P. actuara como mandatario de la persona adquirente

del dominio de la finca, porque dicha persona quedó indeterminada en el contrato y pendiente de determinación futura, y por lo mismo no puede presumirse el mandato ni aun tácito, puesto que éste ha de nacer de actos o hechos que impliquen con evidencia la intención de obligarse.

En definitiva, la resolución del Tribunal Central desestima la reclamación y confirma la liquidación.

Comentarios.—Estamos en un todo conformes con la doctrina expuesta y en que la norma reglamentaria del apartado quinto del artículo 9.º del vigente Reglamento, reiterando lo dicho en el mismo artículo del Reglamento de 1947, alcanza no solamente al remate a calidad de ceder en el caso de subasta judicial, según el artículo 1.499 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, sino también a las subastas notariales y administrativas, como así lo tiene reiterado la jurisprudencia económico-administrativa, entre otras Resoluciones, como más moderna, las de 24 diciembre 1950, 15 junio y 10 diciembre 1951.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de enero de 1963.

NO PUEDE CALIFICARSE COMO CONTRATO VERBAL Y COMPRENDIDO EN LA EXENCIÓN DEL NÚMERO NUEVE DEL ARTÍCULO 6.º, A) DEL REGLAMENTO, EL CONSISTENTE EN EL ENCARGO DE LA REPARACIÓN DE LOCOMOTORAS Y CALDERAS MEDIANTE CARTA DIRIGIDA POR LA RENFE A UN TALLER METALÚRGICO, CUANDO LA LIQUIDACIÓN DEL MISMO SE REALIZA POR MEDIO DE FACTURAS EXTENDIDAS EN DETERMINADAS CONDICIONES. EN TAL CASO, EL CONTRATO HA DE CALIFICARSE DE CONTRATO MIXTO, LIQUIDABLE AL 2,25 POR 100.

Antecedentes.—La Empresa de reparaciones presentó en la Oficina liquidadora relación de facturas de obras de reparaciones de calderas, locomotoras y ténders propias de la RENFE, solicitadas por ésta por medio de carta, con un importe de varios millones de pesetas, y aquella Oficina giró una liquidación por el

concepto de contratos mixtos, al 2,25 por 100, que importó una considerable cantidad.

La Empresa metalúrgica formuló recurso contra la liquidación ante el Tribunal provincial, con copia del documento liquidado, diciendo que los trabajos de reparación dichos se hacen por encargo de la RENFE, mediante una carta en la que se da cuenta del envío de la maquinaria a reparar, junto con una comunicación oficial del órgano correspondiente autorizando las reparaciones, sin que en tales documentos se especifiquen las obras a realizar ni ninguna otra condición o estipulación, y sin que al recibirse el material se levante acta ni documento alguno bilateral, debido a que por tratarse de trabajos «por administración» la RENFE tiene en los talleres un Inspector técnico y otro administrativo encargados de revisar y controlar, a medida que se van realizando, las operaciones de reparación y su necesidad.

De tales trabajos, sigue diciendo el recurso, se extendían las facturas provisionales y, una vez terminados, las facturas definitivas, de las que se desglosaba el importe de los trabajos efectuados, con expresión de las horas trabajadas, importe de los materiales, junto con otros datos y elementos de juicio, todo ello completado con otro juego de facturas en impresos de la misma RENFE; llegándose así a la conclusión de que se trata de un contrato verbal de los comprendidos en el número nueve del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, por tratarse de trabajos «por administración», sin necesidad de estipular nada sobre el importe a percibir, puesto que el intervencionismo del Estado tenía dictada la fórmula a que había de sujetarse, al finalizar los trabajos, la oportuna factura, siendo de notar que el hecho de que por la Administración se hubiesen regulado los precios de los productos y obras con carácter general, en nada altera la modalidad verbal de los contratos que no se hayan formalizado por escrito.

Se alude después en el recurso a las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1955 y 1 de julio de 1957, en las que es rechazada la tesis de la Dirección General de lo Contencioso, según la que si bien los documentos tenidos en cuenta no encierran la expresión formal escrita del contrato mismo, sí prueban con evidencia su existencia y cumplimiento, requisitos por sí mismos suficientes para determinar la procedencia de la liquidación,

diciendo el Tribunal Supremo que tal doctrina de la Dirección General confunde e identifica la realidad del contrato con su constancia formal; doctrina ésta, añade el recurrente, sostenida en su Acuerdo de 28 de enero de 1958, al afirmar que para que las convenciones o contratos sean liquidables han de constar expresamente en documento público o privado las estipulaciones de las partes, o deducirse de modo tácito de la voluntad manifestada por los contratantes.

Como prueba, unió la Empresa recurrente a su reclamación una carta de la RENFE anunciando el envío de calderas de locomotoras para su reparación, y otra de la Comisaría de Material Ferroviario autorizando la reparación, y también las facturas de la recurrente con el detalle de los trabajos efectuados; a lo que hay que añadir, según dice la Resolución en uno de sus Considerandos, además de la carta pidiendo las reparaciones y la autorización para hacerlas, el dato siguiente: «consignándose ulteriormente por escrito para el cumplimiento total del contrato, en un documento firmado por la Sociedad contratista y la RENFE, la conformidad de ambas partes a que el precio establecido para la reparación de que se trate es el adecuado», de donde el mismo Considerando deduce que se trata de una «modalidad contractual escrita dentro del sistema de contratos de adhesión, en el que las condiciones y programación no son obra de ambas partes contratantes, sino de la Administración pública, que el contratista acepta mediante el requerimiento escrito que para este efecto ha recibido de la RENFE, presentando ulteriormente a la aprobación de ésta, en un mismo documento que se autoriza con la firma de ambas partes, la formación del precio de la reparación de que se trate».

Termina diciendo el Central que el mismo criterio lo ha seguido con el mismo empresario en su Resolución de 12 de diciembre de 1962.

El Tribunal provincial, al rechazar el recurso, se limitó a invocar el apartado cuarto del artículo 48 del Reglamento.

El Tribunal Central empieza por afirmar que los contratos entre la RENFE y la Empresa metalúrgica actuante tienen las siguientes características: a) la Administración, por medio del Organismo competente, fija las normas de las reparaciones del

material ferroviario; b) la RENFE dirige una carta a la Empresa comunicándole el envío del material a reparar; mediante ese título, esta última verifica la reparación y una vez terminada procede a su facturación con el detalle de los trabajos efectuados, horas trabajadas, importe de la mano de obra multiplicado por coeficientes predeterminados, y al mismo tiempo, en impresos del Servicio de reparaciones de la Industria de la RENFE al que une el detalle de los trabajos hechos, expide con su firma un nuevo documento, que comprobado por los Inspectores que en los talleres tiene la RENFE es objeto de la conformidad de ésta, el cual sirve de título para el cobro de dichas facturas.

Esto supuesto, el Tribunal Central dice que la única cuestión a examinar es si a la vista de las antedichas diligencias ha de estimarse que el contrato discutido es verbal y como tal goza de la pretendida exención del impuesto; y entrando ya en el análisis jurídico del problema, comienza por sentar que las Sentencias, entre otras del Tribunal Supremo, de 1 de febrero de 1956 y 7 de marzo, 28 de mayo y 1 de julio de 1958, dicen que la sujeción de los actos y contratos al impuesto ha de constar en documento público o privado, o deducirse de un modo tácito de la voluntad manifestada por los contratantes, por lo menos sobre el consentimiento, sin que pueda estimarse como tal lo que constituya una diligencia de ejecución o consumación de un contrato previamente perfeccionado, como son las facturas de precios y gastos; pero este criterio, añade el Central, no es aplicable al caso presente, en el que el nacimiento del contrato se produce mediante una declaración escrita con ánimo de obligarse, como lo es la carta que la RENFE dirige a la Empresa mencionada para que lleve a cabo la reparación, concurrente con la autorización oficial para ello, con consignación ulterior por escrito para el cumplimiento total del contrato en un documento firmado por ambas partes con la conformidad de que el precio fijado para la reparación es el adecuado.

Al llegar aquí, la Resolución que analizamos dice, dando al problema un giro completamente nuevo y ajeno al concepto de lo que jurídicamente ha de entenderse a efectos tributarios por *contrato verbal*, y dice que «en el caso examinado existe una modalidad contractual escrita dentro del sistema de contratos de adhesión,

en el que las condiciones y programación no son obra de ambas partes, sino de la Administración pública, que el contratista acepta mediante el requerimiento escrito al efecto, recibido de la RENFE, presentando ulteriormente a la aprobación de ésta en un mismo documento, autorizando con la firma de ambas partes la formación del presupuesto de la reparación de que se trate».

Añade, por último, el Acuerdo que estudiamos, que al caso discutido no le es aplicable el criterio de las Resoluciones que invoca la reclamante, porque la Sentencia del Tribunal Supremo de 1955 y la Resolución del Central de 29 de abril de 1958 se refieren a un caso de compraventa de bienes para la que la legislación del Impuesto tiene establecidas exenciones diferentes a la invocada; y en cuanto a la Sentencia de 1 de julio de 1958 y a la Resolución de 28 de enero de 1958, aunque se trata de contratos mixtos de obras con suministros de materiales, de naturaleza análoga al debatido, falta en ellos el encargo epistolar de la reparación, constituido por la carta de la RENFE a la entidad recurrente, que supone el perfeccionamiento del contrato por escrito, y el documento autorizado por todos los contratantes, necesario para su definitivo cumplimiento.

En conclusión, el Tribunal Central confirma la liquidación impugnada.

Comentarios.—El problema expuesto es, ciertamente, muy concreto, pese a que sus antecedentes de hecho ofrezcan cierta complejidad. De ella, pues, dimana la dificultad que pueda ofrecer al comentarista su decisión de adoptar una u otra de las dos soluciones antagónicas que acabamos de analizar.

Empezamos por descartar de plano la teoría sustentada por el Tribunal provincial al denegar la reclamación amparándose en el apartado cuarto del artículo 48 del Reglamento, cuando dice que en los contratos, como el discutido, basta que exista cualquier diligencia administrativa escrita para que el impuesto sea exigible; y la descartamos así, de plano, porque sabido es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y la del mismo Tribunal Central, tiene reiteradamente declarado que tal precepto, dado su carácter reglamentario, carece de eficacia frente a lo dispuesto en la propia Ley del Impuesto.

Eso dicho, y entrando ya en el fondo del problema, creemos que hay que dejar sentados dos hechos fundamentales, cuales son el de que el acto contractual arranca de un hecho inicial y fundamental, como es primeramente la existencia de la carta dirigida por la RENFE a la Empresa Metalúrgica anunciándole escuetamente el envío de dos calderas para su reparación, y paralelamente la remisión de la Comisaria de Material Ferroviario a aquélla de la comunicación autorizándola para llevar a cabo la reparación.

Este es el hecho fundamental e inicial, que al ser desarrollado y puesto en práctica por la Metalúrgica con los trabajos de reparación de las calderas, genera la convención, sin que en tal momento aparezca rastro alguno de aceptación en forma escrita por parte de la Empresa del compromiso contraído, esto es del contrato.

Verdad es que estos elementos iniciales se complementan después con las facturas de la Empresa Metalúrgica, detallando los trabajos realizados con todos los pormenores necesarios para cifrar el importe de aquéllas, a tenor de los precios oficialmente fijados; pero esto, ¿puede conducir a sostener que aquella primitiva convención haya dejado de ser verbal para convertirse en contrato escrito?

Esto supuesto, y siendo éste el nervio del problema, es necesario empezar por sentar que una cosa es la convención que ata jurídicamente las voluntades de las partes, y otra la constituida por los actos o los hechos que se refieran a la ejecución de lo convenido. Son dos momentos que si bien están íntimamente relacionados y enlazados jurídicamente, es imprescindible diferenciarlos, puesto que el convenio puede nacer y perfeccionarse en forma verbal, y sin embargo su desenvolvimiento y consumación realizarse por medio de diligencias y documentos escritos, toda vez que éstos acreditarán la existencia del contrato, pero no probarán que el mismo se realizó y perfeccionó por escrito, que es el requisito esencial exigido por la Ley para someterlo al Impuesto; seguirá siendo verbal, y como tal exento.

El análisis de la doctrina jurisprudencial para diferenciar dichos dos momentos nos hará ver cómo es necesario esclarecerlos para llegar a la conclusión de que no debe confundirse el nacimiento del contrato verbal con las diligencias escritas a que dé

lugar su ejecución y consumación, sin que merced a ellas la convención pierda su cualidad de verbal.

Citemos en primer lugar la Resolución del Tribunal Central de 28 de enero de 1958: se trataba de las obras de reparación de un barco por la S. E. de C. N., puestas de manifiesto a la Oficina liquidadora por medio de una certificación de la Inspección de Buques, a la que se acompañaban copias de facturas y liquidaciones de dichas obras.

El Central anula las liquidaciones practicadas por la A. del E. en concepto de contrato mixto y dice que «para que las convenciones o contratos sean liquidables han de contar expresamente en documento público o privado, o deducirse por modo tácito de la voluntad manifestada por los contratantes, por lo menos sobre el consentimiento y objeto del contrato al perfeccionarse, o porque posteriormente su consentimiento así lo requiera, de tal suerte que el contrato ha de aparecer plasmado íntegramente en expresión documental, sin que para ello sean eficaces simples referencias o alusiones, careciendo de virtualidad jurídica a efectos de configurar el requisito sustancial de la aceptación de un contrato lo que propiamente constituye diligencia escrita de ejecución o consumación de un contrato previamente perfeccionado, como son las facturas por precios y gastos, de modo que si no consta expresa o tácitamente escrita la aceptación por sí misma, ha de concluirse que las facturas constituyen diligencia escrita de ejecución de un contrato verbalmente celebrado».

Otro texto jurisprudencial que queremos destacar es el de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1957:

La Empresa adjudicataria de las obras de urbanización de cierta ciudad subcontrató con otra Empresa la realización de dichas obras por medio de convenio verbal, sin que mediase documento alguno de aceptación por parte del subcontratista, sino simplemente una manifestación del Consejero Delegado de la primera de haber subcontratado con la segunda «en las condiciones acordadas».

Así lo manifestó la Sociedad contratista directa, al ser requerida por la Oficina liquidadora para que presentase el convenio celebrado con la subcontratista, añadiendo que la aludida manifestación del Consejero Delegado era el único antecedente del

convenio, manifestación unilateral que patentiza—dice—la ausencia de los requisitos indispensables para estimar consignado expresa o tácitamente, y documentalmente, contrato alguno.

Girada liquidación por contrato mixto y confirmada en ambas instancias por la jurisdicción económico-administrativa, el Tribunal Supremo la anula y sienta la siguiente doctrina:

«Carece de virtualidad jurídica para configurar el requisito de la aceptación del contrato lo que propiamente es diligencia de ejecución, y por ello carecen de eficacia como determinantes de la aceptación las facturas libradas por el subcontratista a la contratista relativas a gastos y asignaciones de obra, pluses de vida cara, cargas familiares, etc., por lo mismo que se trata de diligencias de ejecución o consumación de un contrato previamente perfeccionado, conceptos diferenciados tan señaladamente que *si no consta la aceptación por sí misma* ha de concluirse que dichas facturas constituyen diligencia escrita de ejecución de un contrato verbalmente celebrado, pues no por el hecho de que de la ejecución de un contrato se tome nota escrita ha de seguirse que se celebre necesariamente por escrito, que es lo que la Ley requiere para que sea liquidable.»

Es errónea, sigue diciendo la Sala, la tesis del Central al decir que si bien los documentos tenidos en cuenta «no constituyen expresión formal escrita del contrato mismo, si prueban con evidencia su existencia y cumplimiento» y ello basta para liquidar. Esto es acertado—sigue diciendo—en cuanto a que los documentos liquidados no encierran expresión formal escrita del contrato y es errónea su calificación jurídica, *porque confunde, identificándolas, la realidad del contrato con su constancia formal*, cuando es sabido que una cosa es la existencia real de un contrato, acto sujeto si encierra transmisión de bienes, y otra la formal constancia del mismo en cuanto que están exentos los de forma verbal, no porque no sean tan contratos como los escritos, sino porque la Ley quiso eximirlos, no obstante estar sujetos, en gracia a la simplicidad del comercio jurídico».

Digamos, por fin, como resumen de nuestro comentario, unas palabras sobre el matiz apuntado por la Resolución del Central que venimos analizando, en cuanto estima la posibilidad de encontrarnos ante la figura jurídica de un contrato de adhesión.

Sin negar que con ella guarde alguna semejanza, en virtud de conocer de antemano las condiciones a que habrán de someterse las facturaciones de obras y gastos realizados por la concesionaria o constructora, decimos que, aparte de su nacimiento indiscutiblemente verbal, lo cual por sí sólo es un obstáculo insuperable para la asimilación y mucho mayor aún para la identificación, es lo cierto que las características de ambas figuras son diferentes.

Es cierto que en los contratos de adhesión una de las partes prefija las condiciones del contrato, como ocurre, por ejemplo; en los contratos de seguros en general, en los que el asegurador es quien las señala, sin que al asegurado le quepa más elección que la de asegurarse o no; pero ello es previo al convenio y además resta la consignación por escrito de todo su contenido, mientras que en el caso estudiado, aunque se dé por bueno que la RENFE y los órganos administrativos inspectores tengan señalados los precios de antemano, lo cierto es que el convenio en concreto no fue objeto de ningún documento previo a los trabajos de reparación firmado por los contratantes, o, como dice la Sentencia que acabamos de citar, falta «la expresión formal escrita del contrato» y se «confunde, identificándolas, la realidad del contrato con su constancia formal».

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.