

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de octubre de 1953.

A LOS EFECTOS DE LA COMPROBACIÓN PARA LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS, ES MEDIO ORDINARIO DE COMPROBACIÓN LA CAPITALIZACIÓN DE LOS APROVECHAMIENTOS FORESTALES, CUANDO ÉSTOS OBEDECEN A UN PLAN DE APROVECHAMIENTO.

Antecedentes: Cierta Ayuntamiento fué requerido por la Oficina liquidadora para que presentara relación certificada de todos los aprovechamientos forestales de sus montes, con el fin de verificar la comprobación de valores capitalizando los promedios.

Suministrados los datos, la Oficina liquidadora capitalizó el promedio al 4 por 100 y el Ayuntamiento impugnó el acto administrativo por estimar que tal medio comprobatorio no era reglamentario, siendo desestimado el recurso por el Tribunal Provincial, fundado en que los aprovechamientos forestales, con arreglo a un plan de ordenación, tienen el carácter de arrendamientos, a tenor del artículo 16 del Reglamento, apartado 8) ; y como los montes de que se trata, por su condición de públicos, están sometidos a ordenación, su aprovechamiento es un arrendamiento y, por consiguiente, la comprobación ha de hacerse capitalizando la merced anual, como previenen los artículos 80, apartado 2), y 87, apartado 5), del Reglamento.

El Tribunal Central confirma tal doctrina, y después de citar varias Resoluciones suyas en el mismo sentido, la concreta diciendo que para la aceptación comprobatoria es preciso que el importe de los aprovechamientos forestales responda a un plan de aprovechamiento del monte, pues, de lo contrario, no cabe asimilación al arren-

dañimiento a ningún efecto, ni siquiera al de comprobación, quedando, por tanto, excluidos todos aquellos montes cuyo aprovechamiento no esté ordenado; que también se requiere que el aprovechamiento se acuerde y realice por contrato (normalmente subasta, aunque no es óbice que el concierto aparezca bajo otra manifestación formal de contratación, siempre que haya un señalamiento cierto de precio), porque sólo de ese modo consta con fijeza «el precio en que aparezcan arrendados los bienes» como punto de arranque de la capitalización; que para la comprobación del año que se liquide sólo pueden tenerse en cuenta los aprovechamientos forestales contratados en años anteriores, tomándose como base, de conformidad con el apartado 5) del artículo 87 del Reglamento, el importe de una anualidad, y siendo las anualidades de diferentes cuantías, el promedio de las correspondientes a los cinco años inmediatos anteriores al en que se causa la liquidación, o, en su caso, del menor tiempo transcurrido desde que empezaron a contarse los aprovechamientos; que de esa anualidad deben minorarse, de acuerdo con los apartados 5) y 6) del citado texto, las deducciones procedentes —o bien expresión de no haberla— de los gastos o prestaciones a que esté obligado el propietario; y que las Oficinas liquidadoras tienen facultad para comprobar anualmente el valor de los bienes y derechos cuya pertenencia motiva la aplicación del impuesto, como dispone el artículo 84 del Reglamento.

Esta clara doctrina, dice la Resolución, está contenida en otras varias, como las de 6 de marzo y 21 de abril de 1953.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de noviembre de 1953.

LA ADMINISTRACIÓN TIENE, EN TODO CASO, LA FACULTAD DE ACUDIR A LA TASACIÓN PERICIAL PARA FIJAR LA BASE LIQUIDABLE, CUANDO ESTIME QUE LOS DEMÁS MEDIOS COMPROBATORIOS NO REVELAN EL VERDADERO VALOR DE LOS BIENES, INCLUSO CUANDO LA RENTA PRODUCIDA POR ELLOS ESTÁ LIMITADA O BLOQUEADA POR LA LEGISLACIÓN SOBRE ARRENDAMIENTOS.

Antecedentes: En determinada transmisión hereditaria la Oficina liquidadora estimó necesario acudir a la tasación pericial para

valorar ciertas fincas urbanas, obteniendo así un considerable aumento en relación con el valor que se obtenía capitalizando la riqueza imponible de las mismas.

No conformes los interesados con semejante medio comprobatorio formularon reclamación, alegando que por tratarse de fincas urbanas con rentas limitadas como consecuencia de la legislación de arrendamientos, no era procedente emplear el medio extraordinario de la comprobación por tasación pericial, y sí lo era valerse de la capitalización del líquido imponible, e invocaron en apoyo de su tesis los artículos 65 y 72 del Reglamento.

Desestimada la reclamación en primera instancia con apoyo en el artículo 81 del Reglamento, el Central confirma el acuerdo y dice que a tenor del artículo 5.º de la Ley y de los artículos 60 y 80 del Reglamento, el impuesto recae sobre el verdadero valor de los bienes, y siendo ello así resultaría incongruente que la Administración, a la hora de comprobar, encontrara limitaciones en los medios de valoración y tuviera que pasar por el que el contribuyente estimara más adecuado, puesto que ello equivaldría en la práctica a la anulación de aquel otro principio.

Lo lógico es que la Administración pueda utilizar, dentro de los medios de comprobación predeterminados en los artículos 80 y 81 del Reglamento; aquel que mejor refleje el verdadero valor de los bienes transmitidos, ajustándose, claro es, a los requisitos del mismo texto reglamentario; y de ahí que el artículo 81 del mismo disponga que «la tasación pericial será medio extraordinario de comprobación, debiendo acudir a ella en los casos en que siendo utilizables los ordinarios no produzcan el resultado de conocer, a juicio de la Administración, el verdadero valor de los bienes y derechos reales».

A lo dicho no puede servir de obstáculo, añade la Resolución, «la circunstancia, infortunada para los interesados, de que las fincas, pese a su verdadero valor en capital, no se benefician de una renta efectiva correspondiente por hallarse alquiladas y sujetas a las limitaciones de la Ley de Arrendamientos Urbanos», ya que este impuesto es de transmisión y recae sobre el valor de realización o valor-capital de los bienes en el momento del trámite, con independencia de su rentabilidad, y por eso «la desproporción económica posible entre valor capital y valor-renta no le debe afectar».

A nuestro entender, la doctrina jurídico-fiscal que el Tribunal sienta es impecable y excusa todo comentario.

En el mismo sentido se pronuncia otra Resolución del mismo Tribunal y de la misma fecha.

Resolución del Tribunal Central de 1.º de diciembre de 1953.

EN LA TRANSMISIÓN A TÍTULO HONEROSO DEL PLENO DOMINIO DE UN PERMISO DE INVESTIGACIÓN DE MINERAL DE HIERRO, LA BASE DE LIQUIDACIÓN, SALVO MAYOR VALOR DECLARADO, ¿HA DE SER LA RESULTANTE DE CAPITALIZAR AL 3 POR 100 EL 50 POR 100 DEL CANON DE NUEVE PESETAS POR PERTENENCIA, Y EL TIPO APLICABLE EL DEL CONCEPTO «MINAS», DE LA TARIFA NÚM. 45, AL 5 POR 100?

El interesado sostuvo que, al tratarse de la transmisión de un permiso de investigación y, por tanto, de carácter temporal y transitorio, previo a la concesión administrativa, según el Reglamento de Minas, tiene naturaleza y contenido económico totalmente distinto al de la concesión propiamente dicha y su transmisión está excluida de los preceptos fiscales que regulan tales transmisiones, los cuales sólo se refieren a la concesión o propiedad de minas.

En primera instancia fué desestimado el recurso, y el Central confirma el acuerdo y dice que, a la vista de los artículos 9.º y 15 de la Ley de Minas de 29 de julio de 1944, se ve claramente que los permisos de investigación en ellos regulados, como reflejo de un derecho de preferencia o primacía a la obtención del derecho a la explotación del yacimiento, así como a la disposición de los minerales obtenidos por consecuencia de la investigación han de estar sometidos al pago del impuesto, mediando contrato escrito, a virtud del principio genérico del artículo 2.º de la Ley y 5.º del Reglamento de Derechos reales.

Esto sentado, añade, si bien la transmisión de tal derecho, dada su naturaleza jurídica, debiera tributar por el tipo de las compraventas de inmuebles, es de tener en cuenta que por recaer sobre una mina y sobre el posible derecho a su explotación debe aplicársele el tipo de favor del número 45 de la Tarifa. De la misma manera, dice, calificado el acto de transmisión de derecho real, debe confirmarse la fijación de base, a tenor del artículo 72 del Reglamento, en relación con las tarifas de la contribución industrial y el artículo 15 de la antedicha Ley de Minas.

Comentarios: No contienen los antecedentes del caso, ni el recurso, ni las resoluciones de ambas instancias, otros razonamientos o puntos de vista que los expuestos, y en ellos no encontramos uno que, a nuestro juicio, no es desdeñable. ¿Es que en realidad se trata de un caso de «transmisión de propiedad minera», que es como define el Reglamento en su artículo 9.º, apartado 12), esta clase de bienes al regular su transmisión a título oneroso? ¿O es, al menos, que se trata de la transmisión por el mismo título de un derecho análogo al del «derecho de opción a la compra o arriendo de minas», gravado en el apartado 3) del mismo artículo con el mismo tipo que la enajenación de aquella propiedad?

La afirmativa nos ofrece muy serios reparos porque está lejana, no ya la similitud, sino la afinidad entre un permiso de investigación de mineral y una concesión de minas, una transmisión de propiedad minera o un derecho de opción. En todos esos casos hay un derecho concreto y tangible sobre una cosa con indudables caracteres de derecho real, siquiera se refiera a una propiedad especial, mientras que en el mero permiso de investigación esos caracteres son tan tenues y están tan borrosos que no se ve cómo se pueden equiparar a aquél, máxime si se tiene en cuenta que no todo aprovechamiento es la «propiedad minera» antes dicha, como no lo es, por ejemplo, el arrendamiento de tales aprovechamientos que está sometido a tributación como tal en el artículo 16, apartado 6).

Si, pues, el derecho de investigación de mineral de que se trata no tiene definido carácter de real ni de asimilable al de la «propiedad minera», será un derecho al que corresponde al concepto legal de bien mueble cuya traslación de dominio estará comprendida, si es a título oneroso, en el número VIII de los actos sujetos, y su tratamiento fiscal ha de ser el mismo que el Reglamento da a esa clase de bienes.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de diciembre de 1953.

EL MEDIO ORDINARIO DE COMPROBACIÓN DEL ARTÍCULO 80 DEL REGLAMENTO, SEGÚN EL CUAL EL VALOR ASIGNADO POR LOS CONTRATANTES PARA LA SUBASTA DE LOS BIENES HIPOTECADOS, A LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 130 DE LA LEY HIPOTECARIA, SIRVE PARA DE-

TERMINAR LA BASE LIQUIDABLE SI LA TRANSMISIÓN SE REALIZA ENTRE LOS PROPIOS CONTRATANTES O SUS HEREDEROS, ES APLICABLE INCLUSO EN EL CASO DE QUE EL MISMO ACREEDOR HIPOTECARIO QUE CONCEDIÓ EL PRÉSTAMO ADQUIERA LA FINCA EN SEGUNDA O ULTERIORES SUBASTAS DENTRO DEL MISMO PROCEDIMIENTO SUMARIO Y POR EL PRECIO FIJADO PARA ELLAS, AUN SIENDO ÉSTE MUY INFERIOR AL PRIMITIVAMENTE PACTADO.

Antecedentes: El B. de C. I. concedió un préstamo de 1.400.000 pesetas con garantía hipotecaria de varias fincas, y entre ellas una casa tasada en 702.071 pesetas de principal y 70.200 para costas y gastos, fijando como tipo base para la subasta del procedimiento especial sumario de la Ley Hipotecaria el de 1.500.000 pesetas.

Incumplidas sus obligaciones por el prestatario, se inició el procedimiento ejecutivo sumario, y los poseedores de las restantes fincas hipotecadas realizaron el pago de la deuda que sobre ellas pesaba, continuándose las actuaciones en cuanto a la mencionada casa, sin que en la primera subasta concurriera ningún postor.

Las sucesivas subastas, por precios de 1.125.000 pesetas, 900.100, 750.000 y 650.000 pesetas, se declararon también desiertas, porque, aunque en todas ellas hubo postores, ninguno de ellos cumplió después sus compromisos como tales, y en una sexta subasta, el Banco acreedor hizo postura a calidad de ceder por la cantidad de 550.000 pesetas, siéndole adjudicada la finca en esa cantidad y dictando el Juzgado auto aprobando el remate.

Presentado el correspondiente testimonio a la A. del E., se practicó liquidación por el concepto adjudicaciones sobre la base de 1.500.000 pesetas, en que inicialmente había sido valorada la finca por los contratantes, según va dicho, al concertarse el préstamo.

El Banco estimó improcedente la liquidación y la impugnó razonando que el medio probatorio del apartado 3) del citado artículo 80 del Reglamento no era el aplicable, puesto que existía el precio real de la última subasta, perfectamente acreditado en las actuaciones del procedimiento sumario y habiendo sido hecha la postura con el carácter de rematante, que le convierte en extraño a efectos fiscales de adjudicación en subasta, aunque hubiera intervenido como parte en la escritura de hipoteca.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, fundado en que el actual Reglamento, en su artículo 61, faculta al liquidador

para practicar comprobación de valores en las transmisiones realizadas mediante subasta.

El Central, después de decir que el nudo del problema está en determinar si la base liquidable ha de ser el valor dado a la finca en la escritura de hipoteca, o más bien debe tomarse la cantidad en que fué rematada por el Banco prestamista, empieza por sentar que, conforme al apartado 2) del artículo 61 y al 1) del artículo 80 del Reglamento vigente, no está limitada la facultad comprobatoria de la Administración de los bienes transmitidos en pública subasta, sino que, con arreglo a dichos textos, ha quedado modificada la legislación anterior que prevenía lo contrario, salvo autorización del Centro directivo.

Eso supuesto, añade que la facultad comprobadora no está establecida únicamente «contra el fraude fiscal por simulación de precios o valores declarados, pues cabe admitir la coexistencia de otros motivos», como el de que aun siendo real el precio obtenido por subasta, puede «no alcanzar el verdadero valor establecido y objetivamente fijado de los bienes transmitidos», a causa de «contingencias momentáneas y de todo orden que influyan en el negocio concreto de que se trate, ajustándose más en ese caso a la medida del verdadero valor las estimaciones evaluatorias preexistentes a las transmisiones de que se trate»; y de ahí que el legislador haya querido que los interesados y sus herederos deban pasar por sus propios actos, y de ahí también que el mismo Reglamento disponga en su artículo 85, párrafo final, que no se admitirá recurso al contribuyente cuando el valor asignado a los bienes al comprobar sea el fijado por los mismos interesados, a los efectos del artículo 130 de la Ley Hipotecaria.

Y, por último, termina diciendo que, precisados así los fines y alcance de la comprobación, «es intrascendente que la adquisición de la finca sea por contrato corriente o mediante subasta pública, y en el caso de ésta última, que el adquirente lo sea como acreedor que haya hecho uso de los derechos de petición de los números 10 y 11 del artículo 131 de la dicha Ley, o que lo haya rematado como postor en las condiciones de los números 14 y 15 del mismo artículo»; y, como consecuencia de todo ello, confirma la resolución del Tribunal inferior.

... *Comentarios:* Empezamos por decir, con todo el respeto que el Tribunal nos merece, que la doctrina por él sentada nos parece que

puede ser tachada de excesivamente atendida al literalismo de los preceptos que invoca y de alejarse, merced a ello, del espíritu que los informa; y también que no dejamos de notar que, puesto que invoca en uno de sus razonamientos lo previsto en el artículo 85 sobre no admisión de recurso contra la comprobación que tiene por base lo pactado en la escritura de constitución de hipoteca, realmente holgaban todos los demás argumentos, porque si el recurso es rechazable «a limine», innecesario debe ser, procesalmente, entrar en discusión sobre su fondo, aunque sea de alabar que haya entrado y dado una interpretación oficial al interesante matiz que el caso presenta y que es tratado por primera vez, según creemos, por el Tribunal.

No es discutible que el actual Reglamento, en artículo 61, apartado 2), faculta al liquidador para comprobar el valor de los bienes transmitidos, aun en el caso de que la transmisión se verifique en pública subasta, a diferencia de los Reglamentos anteriores, en los que se exigía para ello la autorización del Centro directivo, y también estamos conformes en que la función comprobadora de la Administración no está únicamente establecida «contra el fraude fiscal por simulación de precio o de valores declarados», sino que su fin es hallar el verdadero valor de los bienes, evitando así que el Fisco salga perjudicado, haya o no haya por parte del contribuyente maquinación para hacer más llevadera su obligación de tributar. Es decir, que se comprende que haya casos en que el valor fijado por los contratantes en cualquiera transmisión onerosa, sea el que realmente convinieron sin falseamiento alguno, pero esto no impide que la Administración entienda, ello no obstante, que el verdadero valor de la cosa sea mayor que aquél a efectos fiscales y a tenor de los medios comprobatorios que el Reglamento tiene preestablecidos.

r. Esto es así, pero también lo es que en el caso en discusión no se enfrenta la Administración con lo que exclusivamente dicen o pactan los interesados por sí y ante sí, y paralelamente con unos medios de comprobación predeterminados reglamentariamente; es decir, que aquélla no se encuentra simplemente ante una declaración contractual y en contraposición a ella un elemento de comprobación; sino ante la realidad de una serie de subastas plenamente solemnizadas judicialmente y con postores que no consumaron sus ofertas y que en el camino se arrepintieron.

Estas realidades hacen que el panorama comprobatorio cambie radicalmente de aspecto si se recuerda lo que el Reglamento dice en el 7.º y último apartados del artículo 85, en el artículo 86 y en el 61. De ellos se deduce que la función comprobadora es un instrumento que la Ley pone en manos del liquidador para averiguar el verdadero valor de los bienes, con independencia del fijado por los contratantes o interesados; pero aquí, ¿en puridad estamos ante un caso de fijación de valor por el transmitente y por el adquirente espontáneamente? ¿Es que se puede afirmar con rigor jurídico que el acreedor hipotecario que, después de cinco subastas de la finca hipotecada sin postor o con postores que dejan que su derecho de tales caduque, acude como postor a una sexta subasta y es así adjudicatario de la finca hipotecada, es el que estaba en la mente del legislador al redactar los apartados 2) del artículo 61 y 3) del artículo 85, cuando dice que en las transmisiones entre *acreedor y deudor* de fincas y derechos hipotecados han de atenerse para fijar la base liquidable al valor por ellos predeterminado al construir la hipoteca?

Optar por la afirmativa nos parece fuerte cosa o fuerte literalismo interpretativo.

A nuestro entender, conjugados ambos textos reglamentarios, quieren decir que en el caso de transmisiones por subasta tiene siempre la Administración, ello no obstante, la facultad de comprobar —apartado 2) del 61—, y que cuando se trate de fincas hipotecadas y valoradas por los mismos interesados a los efectos de la subasta del artículo 130 de la Ley Hipotecaria —apartado 3) del 85— habrán de atenerse a ese valor si la transmisión tiene lugar «entre los propios interesados o sus herederos», o sea, si ellos directamente se entienden y convienen en la transmisión del fundo hipotecado, lo cual es cosa bien distinta de interpretar ese apartado en el sentido de que aquella valoración rige aún en el caso de que exista subasta pública y en ella sea postor el acreedor hipotecario, en concurrencia con otros postores.

Esta interpretación la estimamos valedera para todos los casos en que el acreedor actúe como postor, y mucho más acuciante para el que venimos exponiendo, puesto que si el precepto reglamentario del repetido apartado 2) del artículo 61 es que la base liquidable, en las transmisiones por subasta, sea el valor de la adjudicación, ¿cómo no ha de serlo cuando median hasta seis subastas sucesivas y cinco de ellas con postores que no llegan a consumir su oferta? En tal

supuesto no se alcanza fácilmente qué motivos razonables puede tener la Administración para presumir que el precio obtenido no revela el verdadero valor y acudir, en su consecuencia, a la tasación pactada por los contratantes.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de diciembre de 1953.

EL CONTRATO DE EJECUCIÓN DE OBRAS CON SUMINISTRO DE MATERIALES SE LIQUIDA POR EL CONCEPTO «MUEBLES», AUNQUE EL OBJETO FABRICADO TENGA CONTRACTUALMENTE EL DESTINO ESPECÍFICO DE SER COLOCADO, UNA VEZ CONSTRUÍDO, EN DETERMINADO ARTEFACTO O MECANISMO DEL ADQUIRENTE.

Antecedentes: Una Empresa marítima contrató con una casa constructora la fabricación de dos equipos propulsores «Diessel» destinados a dos buques-tanques petroleros de aquella Empresa, siendo de cuenta de la constructora todos los materiales, maquinaria, patentes, seguro de riesgos, etc., hasta la entrega, y adquiriendo la compradora el pleno dominio desde la fecha del contrato sobre los equipos y sobre el material destinado a ellos, desde el comienzo de la construcción, ya se encuentren en las dependencias de la constructora, ya en las de los subcontratistas; todo ello en precio de 28.000.000 de pesetas.

El documento en que se hizo constar el contrato fué presentado en la Oficina liquidadora junto con un escrito en que se manifestaba que se trataba de un contrato mixto con suministro de materiales, y aquella dependencia aplicó el tipo de liquidación de «muebles», número 46 de la Tarifa, o sea, que estimó de aplicación el apartado 4) del artículo 18 del Reglamento, según el cual, como es sabido, a dicha clase de contratos se les aplica el tipo de las compraventas «si el contratista pone la totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos».

No conforme la constructora con semejante calificación, recurrió objetando que el concepto aplicable al contrato no era el del inciso transcrito, sino el inciso siguiente del mismo apartado 4), que dice que ese tipo de las compraventas no es el aplicable y sí el de contrato mixto, en el caso de que la obra contratada haya de ejecu-

tarse y quedar con ello incorporada en una cosa que no sea de la propiedad del contratista», y ello, dice la recurrente, porque en el contrato discutido «la obra de los dos equipos propulsores objetos del mismo ha de quedar incorporada en unos buques tipo «T» que no son propiedad del contratista»

El Tribunal Provincial no accedió al recurso, razonando escuetamente que no era aplicable la salvedad del mentado apartado 4), porque los motores no se habían construido en los buques, dejándolos incorporados a los mismos, sino en los talleres del contratista, en los que se realizó la entrega a la Empresa compradora.

Esta insistió en su tesis ante el Central diciendo que la aplicación de la indicada excepción se deriva del texto de la misma al no requerir otra condición que la de que la obra contratada quede incorporada a una cosa que no sea del contratista, sin que, en modo alguno, se derive la exigencia, poco menos que imposible, físicamente, de que los motores se hubieran construido en los buques y sin que a ello obste que en el contrato se expresase que las dos instalaciones «Diessel» estaban destinadas a los buques para que, una vez construidos y entregados los motores propulsores a la Empresa marítima, ésta los instalase en sus buques.

El Tribunal Central confirma el criterio del inferior y dice que las actividades económicas ulteriores a que se destinen las cosas transmitidas son inoperantes para destruir la asimilación que el repetido apartado 4) del artículo 18 hace, a efectos fiscales, entre una compraventa de muebles y un contrato mixto, cuando éste se realiza facilitando el contratista, junto con su trabajo y pericia, todos los elementos integrantes y con independencia de la cosa del adquirente; siquiera lo elaborado pueda servir de materia prima o de elemento auxiliar destinado a integrarse en la construcción o funcionamiento de otras cosas o bienes. De tal manera, añade, que la excepción sólo se da cuando los trabajos y suministros del contratista se realizan en la cosa preexistente, transformándola, reparándola, mejorándola o modificándola en sus cualidades esenciales o accidentales.

Comentarios: Pocos requiere, realmente, la Resolución que nos ocupa. El sentido y el texto del apartado en discusión está patente: si el contratista realiza la obra poniendo trabajo y materiales con independencia de toda otra cosa del otro contratante, no existirá legalmente sino un contrato asimilado al de compraventa de mue-

bles», pero si ese trabajo y materiales se incorporan directamente a una cosa de la propiedad del otro contratante, entonces la figura fiscal es la de contrato mixto de ejecución de obra con suministro. Y no está fuera de razón que así sea, porque en el primer caso hay una conjunción de trabajo y materiales cuyo producto o cuya suma da por resultado un bien mueble, que es el que del patrimonio del constructor pasa al del adquirente, mientras que en el otro supuesto aquella conjunción se extiende a otros elementos materiales, cual es la cosa ajena sobre que se opera, «transformándola, reparándola o modificándola», como acertadamente dice la Resolución que estudiamos.

Esta racional distinción queda en pie con suficiente substantividad, aunque en casos como el presente se realice el contrato con el expreso designio de colocar y adscribir la obra a un bien del adquirente con precisas características, de tal manera que sirva de indispensable complemento al mismo bien, puesto que si esta línea divisoria de los predichos conceptos fiscales se borrara no sería posible distinguirlos en un buen número de casos; como lo serían todos aquellos en que el encargo de la obra mueble a confeccionar se hace con el fin de que de alguna manera sirva de complemento, e incluso de adorno, de otro bien del que la contrata.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de diciembre de 1953.

A LOS CONTRATOS SOBRE APROVECHAMIENTOS FORESTALES SOLEMNIZADOS EN DOCUMENTO PRIVADO NO LES ES APLICABLE LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 8 DEL ARTÍCULO 6.º DEL REGLAMENTO, AUN CUANDO EL ENAJENANTE SEA DUEÑO, COLONO, APARCERO O ARRENDATARIO DE LA FINCA DE QUE PROCEDAN LOS ÁRBOLES VENDIDOS.

Antecedentes: En virtud de la acción investigadora fué presentado a liquidación un documento privado, por el que el dueño de cierto monte importante vendía el arbolado que excediese de determinadas dimensiones, sin que hubiese precedido ninguna autorización administrativa, conforme a la legislación de Montes, y la Oficina liquidadora practicó la liquidación por el concepto «muebles», que importó varias decenas de miles de pesetas.

La liquidación fué recurrida por el comprador diciendo que el contrato estaba exento como comprendido en la exención del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, y pidiendo, subsidiariamente, que el acto fuese calificado como arrendamiento, a tenor del apartado 8) del artículo 16 del mismo texto, puesto que se trataba de un aprovechamiento que respondía a un plan de aprovechamiento del monte.

La Jefatura del Servicio Forestal certificó, a instancia de la Oficina liquidadora, que el aludido monte no estaba sujeto a ordenación ni siquiera a plan dasocrático, sino a las normas corrientes forestales sobre corta de arbolado.

Con estos antecedentes el Tribunal Provincial dijo que era «evidente la inaplicación al caso de la exención del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, y del mismo número del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, porque uno y otro texto en los números VII y XIV de sus artículos 5.º y 2.º, respectivamente, sujetan a tributación los aprovechamientos forestales con o sin corta de árboles, y el artículo 16 del Reglamento en su apartado 8) desenvuelve el concepto calificando tales aprovechamientos como transmisión de «muebles» si no existe un plan de aprovechamiento previo, y como «arrendamientos» en caso contrario; y, en su consecuencia, confirmó el criterio de la Oficina liquidadora.

El Tribunal Central, dados los supradichos antecedentes demostrativos de que se trataba de una simple corta de árboles «por la desnuda voluntad de las partes», resolvió que la calificación fiscal no podía ser otra que la de compraventa de «muebles».

En cuanto a la alegada exención del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, dice textualmente la Resolución que «conviene señalar que su área y alcance está circunscrita a los *bienes muebles no resultantes de aprovechamiento forestal*, pues si bien no aparece en el párrafo citado esta redacción del concepto —la que nosotros subrayamos—, así se ha de entender dado el simultáneo deseo del legislador de someter a gravamen los aprovechamientos forestales, en todo caso, reseñado en los números VIII y XIV de los artículos 2.º de la Ley y 5.º del Reglamento». Es decir, en conclusión, añadimos nosotros, que tal exención no rige para los aprovechamientos forestales.

Comentarios: Algunos ciertamente merece tal doctrina, y no todo lo favorables que la bien probada competencia del Tribunal me-

rece. Nada hay que objetar en cuanto a la calificación que el contrato debe tener según se trate de aprovechamientos sometidos a un plan de ordenación administrativa o sin plan u ordenación preexistente. En la doctrina y en la jurisprudencia está fuera de discusión, pero no podemos decir otro tanto de la interpretación dada al número 8.º, tantas veces repetido, al proclamar que la exención en él establecida no se refiere a la venta en documento privado por el dueño de un monte de los árboles del mismo.

El argumento del Tribunal es escuetamente éste: Aunque la exención se refiere en general y sin distingos a la venta de los productos de una finca por el dueño de ella en documento privado, no comprende la venta del arbolado y sí solamente los «bienes muebles no resultantes de aprovechamiento forestal», porque, si bien es verdad, añade, que aquel concepto entrecomillado y limitativo de la exención no lo contiene el texto del número 8.º que la define, hay que entender que ése es el pensamiento del legislador, desde el momento en que, tanto en la reseña de los actos sujetos como en las normas de tributación de los aprovechamientos forestales del artículo 16 del Reglamento, quedan éstos sometidos a tributación sin distinción alguna.

Esto dicho y sentado que en el texto de la exención no están excluidos de ella los aprovechamientos forestales, ya tenemos el camino andado para no poder compartir el criterio de la Resolución que examinamos: en primer lugar, porque no es lícito contrariar sin especialísimos motivos la fundamental norma de interpretación que dice, «ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus», la cual no permite en este caso decir o entender que cuando el dicho número 8 define la exención, no se refiere a la venta de aprovechamientos forestales, porque en él se habla sin distingos de todas las ventas de los productos de una finca por su dueño.

Esta posición dialéctico-interpretativa no se desvirtúa, como el Tribunal pretende, cuando redondea su argumento diciendo que la limitación del ámbito de la exención la confirma el mismo Reglamento al sujetar al tributo los aludidos aprovechamientos, tanto al enumerar los actos sujetos de los números VII y XIV de los respectivos artículos como al dar las normas específicas de calificación de aquéllos en el artículo 16 del Reglamento. No, esa argumentación prueba tanto que no prueba nada, porque con ella no sólo quedaría desvirtuado el concepto de los actos exentos, sino que quedaría re-

ducido a la nada. El acto exento, a diferencia del «no sujeto», es precisamente aquel que en principio y de hecho está sometido a la exacción genéricamente y en concreto, pero que por las circunstancias que en él concurren estima el legislador que debe quedar al margen del impuesto, o sea, que implica necesariamente que el acto en sí está comprendido en la Tarifa y, como es lógico, regulado en el correspondiente artículo del Reglamento, pero en virtud de la expresa exención queda al margen de ambos, y por lo mismo la exención se aplica, *a pesar* del articulado restante del texto reglamentario y no a la inversa y supeditándola a él; y, en conclusión, no es lícito decir que determinado acto no está exento simplemente porque está regulada su sujeción en otro artículo, invirtiendo así el camino.

Como para nosotros no es discutible la competencia y la justificación del Tribunal, creemos que admite como indudable lo antedicho y que lo que ha querido destacar, aunque no lo diga, es otro matiz que el problema analizado puede presentar, si se parte del supuesto de que el acto cuestionado es un arrendamiento, porque en tal caso el argumento del Tribunal sí sería valedero, ya que la exención del tan repetido número 8.º se refiere a las *ventas* que de los productos de sus fincas haga el dueño en documento privado y no a los arrendamientos, los cuales están expresamente comprendidos entre los actos sujetos y específicamente regulados en el apartado 8) del repetido artículo 16 del Reglamento.

Pero, si bien se analiza el caso, tampoco es consistente tal razonamiento, puesto que tanto el número XIV de los actos sujetos como el apartado que acabamos de citar lo que sujetan a tributación y regulan como arrendamiento son «los contratos de arrendamiento de los proyectos de ordenación de montes públicos», y «los contratos de aprovechamientos forestales... que respondan a un plan de aprovechamiento del monte»; y como aquí no se dió ni tal plan ni tal proyecto de ordenación, es claro que no se puede equiparar el concepto «arrendamientos» con el de «venta», a que se refiere la exención. Y por si esto fuera poco, no es de olvidar que el mismo apartado 8) del artículo 16, en su inciso final, dice que si esas circunstancias no se dan, «el contrato de venta de árboles para su corte se reputará y liquidará como transmisión de bienes muebles». De venta, pues, se trata, y, por tanto, comprendida en la exención tantas veces mencionada. — LA REDACCIÓN