

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de febrero de 1953.

LOS CONTRATOS VERBALES Y SU EXENCIÓN.

Esta Resolución acomete, una vez más, el estudio de la exención del número 5.^º del artículo 6.^º del Reglamento, referente, como es sabido, a los contratos verbales, y dice que, «aunque el apartado 2) del artículo 48 del dicho Reglamento establece la necesidad de un documento público o privado, según los casos, para la exacción del impuesto», lo cierto es que el mismo artículo 48, en su apartado 4), restringe tal norma, a los efectos fiscales, por lo que hace a los contratos de suministro y venta de bienes muebles al Estado, diciendo que la existencia de cualquier diligencia o actuación administrativa para hacer efectivo el precio les hacen perder el carácter de verbales, y equivale a la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato.

Ello, añade, no excluye la posibilidad de que el contribuyente justifique la exención, o sea, que el cumplimiento del contrato no requiere la constancia por escrito. Además, dice que, en el caso exami-

nado, no sólo se da la diligencia o actuación administrativa escrita al existir los libramientos para el cobro del precio, sino que se requieren determinados trámites administrativos precedentes al cobro de los libramientos, como son el pedido formulado por la Dependencia correspondiente al vendedor, el informe de la Intendencia y de la Intervención, concesión del crédito, aprobación del gasto, factura guía y mandamiento de pago y libramiento; todo lo cual hace que el contrato no sea meramente verbal y que la mediación de los susodichos requisitos le dé el carácter de contrato formal, que «requiere en su realización la constancia por escrito, lo que, por lo menos, constituye para las partes interesadas, en caso necesario, una prueba escrita de la existencia por escrito».

Tal es la tesis de la Resolución comentada, en la que, como fácilmente se echa de ver, el Tribunal sale al paso de las dos fundamentales objeciones que se esgrimen frente al texto del mencionado número 5.^o del artículo 6.^o, la una relativá a la carga de la prueba sobre si el contrato es verbal, y la otra acerca de si las meras diligencias administrativas son por sí eficaces para que el contrato, inicialmente verbal, deje de serlo y en su consecuencia se convierta en literal.

La Resolución que nos ocupa es posterior a la Sentencia de la Sala 3^a del Tribunal Supremo, por nosotros comentada en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, en el número próximo pasado de marzo-abril, y a ese comentario nos remitimos, no sin hacer notar que en no pequeña parte choca con esa doctrina jurisprudencial y también con la anotada por la misma Sala en su Sentencia de 29 de septiembre de 1951, comentada por nosotros en el número de marzo de 1952.

Decimos que, en buena parte, la posición del Tribunal Central es antitética de la que la Sala preconiza, porque ésta sienta en la segunda Sentencia que la prueba de ser verbal el contrato, una vez negada tal cualidad por el contribuyente, corresponde a la Administración, dado que contrario implicaría invertir el concepto civil de la carga de la prueba, la cual, en principio, pesa sobre el que afirma y no sobre el que niega; y se opone asimismo también a la otra Sentencia de 2 de febrero de 1955, porque da fuerza a las diligencias administrativas que sirva para demostrar que el contrato no puede estimarse verbal. Debe os, no obstante, hacer notar que entre esas circunstancias o diligencias menciona el documento de pe-

dido formulado por el Departamento ministerial correspondiente, el cual probablemente, con arreglo al espíritu de la mencionada Sentencia, sería bastante para hacer que el contrato, en los términos fiscales del Reglamento, pierda su condición de verbal.

Repetimos, por fin, que el tono general de la Resolución que nos ocupa no se compagina fácilmente con la doctrina que late en las dos sentencias acotadas, y que, por ser de fecha anterior a la de 1955, no sabemos si la tesis de ésta haría variar el concepto que el aludido Tribunal Central viene sosteniendo reiteradamente acerca de la tan traída y llevada exención del número 5.^º del artículo 6.^º sobre los contratos verbales, particularmente en su relación con la fuerza que el apartado 4) del 48 a las meras diligencias administrativas.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 1953.

LA TRANSMISIÓN O CESIÓN POR EL CONTRATISTA A UN TERCERO DE LA ADJUDICACIÓN POR SUBASTA DE LA CONSTRUCCIÓN DE CIERTAS OBRAS DEBE CALIFICARSE COMO TRANSMISIÓN CON CARÁCTER PERPETUO DE DERECHOS CUYA VALORACIÓN DEBE HACERSE CONFORME A SU VALOR, DETERMINADO COMO PREVIENE EL ARTÍCULO 40 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes: El Ayuntamiento o Cabildo de la Gomera como licitador en subasta pública, resultó concesionario para la realización de ciertas obras del puerto de San Sebastián de la Gomera, y como tal concesionario, y con las autorizaciones correspondientes, abrió concurso para el traspaso de la contrata, resultando adjudicataria cierta Entidad constructora.

Las condiciones de la adjudicación fueron, entre otras, que el Cabildo subvencionaría la ejecución de la obra con el 10 por 100 del presupuesto, y que depositaría la fianza definitiva, considerándose su importe en cuanto a una mitad como subvención, y en cuanto a la otra mitad como anticipo reintegrable. Mediante la oportuna escritura la Empresa dicha quedó subrogada en los derechos dominantes de la adjudicación hecha al Cabildo regular.

La Oficina liquidadora giró dos liquidaciones a cargo de la Em-

presá por el número 46 de la Tarifa al 3 por 100 con bases de más de dos millones de pesetas, una, y de más de un millón de pesetas la otra, referida a la transmisión de la subvención pactada.

Ambas fueron recurridas por entender la Sociedad contribuyente que la liquidación procedente habría de ser forzosamente o la de traspaso por concesión administrativa, al tipo de 0,50 por 100, o la de contrato de ejecución de obras simplemente.

El Tribunal Provincial desestimó la reclamación, por entender que el acto gravado no lo constituye la transmisión de una concesión administrativa, ni una nueva adjudicación de obras liquidable como contrato mixto, siendo el verdadero concepto contenido en la escritura de acuerdo con el artículo 40 del Reglamento el de una transmisión de créditos, derechos o acciones, mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, cuya transmisión devengará el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúan de los mismos bienes y derechos; supuesto que concurre en el caso, puesto que con la cesión se transmiten derechos y acciones que al ejercitarse la recurrente producen un contenido económico, predeterminado por el tanto por ciento de beneficio calculado por el contratista en el proyecto de las obras.

El Central, confirmando el acuerdo del inferior, dice que, establecido en el artículo 18 del Reglamento, en relación con el 51, que la base liquidable en los contratos de ejecución de obras o en los mixtos de ejecución de obras con suministro de materiales estará constituida por la totalidad del precio convenido, tal determinación ha de recaer sobre el verdadero valor que los bienes o derechos de que se trate tuvieran el día que se causó el acto o se celebró el contrato, constituyendo el acto gravado en el presente caso la adquisición del resultado de los trabajos del contratista reflejados en la obra ejecutada y entregada.

Por otra parte, es claro que en el supuesto de cesión de los derechos de ejecución de una contrata, por parte exclusivamente del contratista, no se materializa el precio en la adquisición de la obra finalmente ejecutada, sino en la percepción por el concesionario de un posible beneficio, y esto supuesto bien se advierte que su contenido excede del ámbito de aplicación fiscal del contrato de ejecución de obras propiamente dicho.

En su consecuencia, sigue diciendo, es contrario a su naturaleza gravar tal cesión no obstante la subrogación del cesionario en los

derechos del contratista, como un nuevo contrato de ejecución de obra ; y en definitiva, es de concluir afirmando, dice la Resolución, que la transmisión hecha por el contratista a un tercero de sus derechos como tal contratista ha de calificarse como transmisión con carácter perpetuo de derechos de esta clase, y su estimación hacerse como previene el artículo 60 del Reglamento por el verdadero valor que esos derechos tengan el día del contrato de cesión. Y, siendo imposible esa determinación exacta en el momento de la perfección del contrato porque su cuantía depende de la conclusión del contrato, es procedente el fallo de instancia en cuanto mandó aplicar el artículo 40, según el cual la transmisión de créditos, derechos o acciones, mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, satisfarán el impuesto por iguales conceptos y tipos que los que se efectúen de los mismos bienes y derechos, con el aditamento, contenido en el mismo, de que cuando el valor de aquéllos no conste, se practicará una liquidación provisional sobre el que a requerimiento de la Administración declaren los interesados y sin perjuicio de la definitiva en su día.

Sobre la asimilación del acto realizado en la escritura de cesión al traspaso de concesión administrativa, como pretende la reclamante, dice el Tribunal Central que, en modo alguno, es asimilable a una concesión administrativa la adjudicación en subasta hecha por la Dirección General de Puertos al Cabildo para construir las del de la Gomera, porque semejante adjudicación es un acto formalmente distinto de la concesión administrativa, ya que mientras ésta dimana de las facultades discrecionales de la Administración, el acto de adjudicar en subasta la construcción de unas obras es esencialmente contractual y bilateral.

Al mismo tiempo, añade la Resolución, tampoco es admisible la equiparación que la Empresa reclamante pretende diciendo que la cesión de derechos hecha por el Cabildo es equivalente a un nuevo contrato de ejecución de obras. Y en cuanto a la liquidación por el derecho a la subvención que el Cabildo pactó al traspasar sus derechos de contratista dice que no es discutible su procedencia, dado el texto terminante, en cuanto a subvenciones, del apartado 10) del artículo 24 del Reglamento.

Comentarios: El análisis del problema jurídico-fiscal que la liquidación discutida plantea requiere la previa aclaración de la anfibología en que en el lenguaje corriente, incluso en términos de dere-

cho, se incurre al hablar de contratos y concesiones administrativas, y más concretamente de lo referente a obras públicas. Nos hemos de referir exclusivamente a la liquidación por el traspaso de la contrata de ejecución de la obra del puerto, ya que la girada por la subvención acordada por el Ayuntamiento o Cabildo cedente está fuera de discusión, merced al texto terminante del citado apartado 10) del artículo 24.

Una cosa es el contrato de obras públicas, otra el de obras y servicios y otra el de servicios, aunque genéricamente a todos ellos les alcance el concepto de concesiones de obras públicas. Aquí, en nuestro caso y en adecuados términos de Derecho Administrativo, nos encontramos ante un escueto contrato de ejecución de una obra pública, cual es un puerto local, cosa bien distinta de la concesión de la misma ejecución con su posterior explotación, o de la simple ulterior explotación.

En nuestro caso no se puede hablar con rigor técnico de concesión administrativa propiamente dicha, so pena de desnaturalizar el verdadero concepto de ésta. Sin entrar ahora en la discriminación de cuál sea y de su diferencia con el de los contratos administrativos, baste decir que la concesión es en su esencia un acto unilateral de la Administración en el que fija sus condiciones, duración, reversión, etc., y el contrato es fundamentalmente bilateral, y de ahí que las concesiones se *otorgan* y los contratos se *estipulan*. Y así, pueden ser objeto de concesión los aprovechamientos de aguas, canales, ferrocarriles, aeropuertos, etc., pero el que contrata la construcción de un puerto, de una carretera o de un edificio para el Estado, no obtiene del mismo ninguna concesión como el que, por ejemplo, pide autorización para aprovechar hidroeléctricamente las aguas de un río.

Hecha esta elemental distinción, bien claro está que la mera contrata de ejecución de las obras de un puerto no es una concesión administrativa y sí un contrato de ejecución de obra, un contrato administrativo.

De aquí se desprende, por aplicación «*a sensu contrario*» del artículo 37 del Reglamento, en su apartado 4), que al acto que se discute no se le puede aplicar la doctrina que en él se establece sobre los actos de traspaso, cesión o enajenación a título oneroso de una concesión administrativa, con el consiguiente tipo beneficioso del 0,60 que en el apartado 4) establece, como la recurrente pretende en uno

de sus alegatos, sencillamente porque no estamos ante una concesión.

Descartada esa posición dialéctica, queda por dilucidar si, como se argumenta de contrario, puede equipararse o asimilarse la cesión o traspaso llevada a cabo a un nuevo contrato de ejecución de obras.

Dicho en otros términos, el problema está en determinar qué acto liquidable se produce cuando el que ha contratado la mera construcción de una obra transfiere a un tercero los derechos dimanantes de la contrata, subrogándole en ellos a título oneroso.

La solución nos la da con claridad el apartado 4) que acabamos de citar, en relación con el 5) del mismo artículo 37.

En el 4) se regula la transmisión por contrato de las obras en ejecución o una vez realizadas, referentes a *concesiones*, siempre que éstas y las obras hayan de revertir a la Entidad concedente, y en el 5) se habla de los mismos actos y transmisiones cuando no se dé la reversión, señalando ambos apartados tipos especiales, con el aditamento, según el 5), de que los tipos beneficiosos dichos «no alcanzan más que a las obras que tiendan de un modo directo a poner en condiciones de aprovechamiento la concesión».

De aquí deducimos que, aun tratándose de las obras para poner en condiciones de aprovechamiento la concesión, hay que distinguir si las realiza el mismo concesionario o si las realiza un tercero, con el que el concesionario las contrató, ya que en este caso si ese tercero es el que hace el traspaso, no le aprovecharán los tipos beneficiosos, sino que el contrato transmisorio entrará en la norma general de la transmisión de bienes, según su naturaleza y la de la convención que legitime esa transferencia.

¿Pero el contratista que transfiera a tercero el derecho a ejecutar una obra, realiza con el adquirente no un nuevo contrato de obras, como se pretende subsidiariamente en el recurso, o más bien lo que traspasa y sobre lo que contrata es el contenido económico por él adquirido como contratista?

En este punto nos parece del todo convincente la tesis de la Resolución comentada: el transmitente no contrata para que el adquirente le entregue la obra ejecutada, que es lo que constituye esencialmente el contrato de ejecución de obras, sino qué sobre lo que trafica es sobre la utilidad o beneficio que él obtiene, merced a la posible ganancia del concesionario, lo cual aleja la convención de toda posibilidad de aplicar las normas del repetido contrato de ejecución de obras,

y hace que aquélla no sea otra cosa que la transmisión de un derecho, del cual pueden obtenerse —artículo 40 del Reglamento— «bienes determinados y de posible estimación».

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de marzo de 1953.

LA AUTORIZACIÓN O CONCESIÓN PARA ESTABLECER UNA LÍNEA DE TRANSPORTE DE ENERGÍA ELÉCTRICA DESDE LA CENTRAL PRODUCTORA HASTA DETERMINADO LUGAR, NO ES UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA PROPIAMENTE DICHA DE LAS DEFINIDAS EN EL APARTADO 1) DEL ARTÍCULO 71 DEL REGLAMENTO, SINO QUE ES ESPECÍFICAMENTE UNA CONCESIÓN DE LAS REGULADAS EN EL APARTADO 9) DEL MISMO ARTÍCULO, QUE SON AQUELLAS QUE TIENEN POR OBJETO ESTABLECER SERVIDUMBRES SOBRE BIENES INMUEBLES.

Antecedentes: El problema surgió de esta manera: Por Orden ministerial fué otorgada a cierta Entidad la concesión para establecer una línea de transporte de energía eléctrica.

La Abogacía del Estado, a la vista de la certificación de la Jefatura de Obras Públicas, en la que se consignaba como coste total del proyecto el de más de 31 millones de pesetas, y como valor de la concesión el de más de dos millones, giró liquidación por el concepto «concesiones administrativas», número 16 de la Tarifa, sobre la primera de esas valoraciones, y la Entidad interesada impugnó la base diciendo que no era aplicable el número 1.^º del artículo 71 del Reglamento, que fija la base por el importe del presupuesto de coste de obra, sino el apartado 9) del mismo artículo, que la refiere al valor declarado o, en su caso, a la tasación pericial; en el caso, el valor dado por los afectados por la expropiación de los terrenos atravesados por la línea de conducción, que era el de 1.287 943 pesetas.

El Tribunal Provincial mantuvo el criterio impugnado y sostuvo que el segundo precepto invocado se refiere solamente a los casos de imposición de servidumbre, mientras que si, como en el caso ocurre, se trata de la instalación de una obra y de la explotación de un servicio, o sea, de verdadera concesión, el texto aplicable es el del apartado 1) citado, que señala como base el presupuesto de la obra.

El Tribunal Central, al conocer de la apelación, pidió informe a la Dirección General, y ésta dijo que no se estaba ante una concesión administrativa de obras y servicios que «implique cesión de algo que esté previamente en el dominio público», y sí simplemente ante una autorización administrativa para establecer una línea de transporte con imposición de una servidumbre forzosa de paso de corriente eléctrica, regulada fiscalmente en el citado apartado 9)

La Resolución del Central razona la solución dada en dichos asesoramientos, y dice que a la vista de la Ley general de obras públicas de 13 de abril de 1877 y las de 23 de marzo de 1900, con sus Reglamentos de 7 de octubre de 1904 y 27 de marzo de 1919, que reglamentan la servidumbre forzosa de corriente eléctrica, no se puede sostener que la instalación cuestionada tenga la consideración de obra pública, «a los efectos administrativos de concesión para su establecimiento», lo cual se confirma —añade— observando que del expediente aparece que no se han observado para nada los preceptos de aquella primera Ley y de su Reglamento, singularmente en los referentes a la temporalidad de la concesión, dictamen previo del Consejo de Obras Públicas, posibilidad de proyectos en competencia, etc. A mayor abundamiento es de observar que el transporte de energía eléctrica, en su aspecto de servicio, no se encuentra sometido al monopolio de su ejecución por el Estado como sujeto de derecho público y formando parte de su patrimonio, que es lo que fundamentalmente justifica las concesiones administrativas propiamente dichas.

Estamos de completo acuerdo con la doctrina del Central.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de marzo de 1953.

EL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE UNA NAVE NO PUEDE SER EQUIPARADO AL DE FLETAMENTO PROPIAMENTE DICHO, AUNQUE EL EFECTO DE UNO Y OTRO SEA EL TRANPORTE DE MERCANCÍAS POR VÍA MARÍTIMA, Y, EN SU CONSECUENCIA, DEBE SER LIQUIDADO COMO TAJO ARRENDAMIENTO.

Antecedentes: Por medio de la correspondiente póliza de fletamiento, cierta Empresa marítima cedió en fletamiento a otra Entidad un

buque, que se describe detalladamente, listo y pertrechado para el servicio, a fin de ser utilizado en el tráfico general de mercancías lícitas, abonando el fletador por el fletamiento 200.000 pesetas mensuales, siendo de doce meses la duración del contrato, y estatuyendo otra minuciosa serie de condiciones, que no hacen al caso del problema tributario que a nosotros nos compete examinar.

La respectiva Abogacía del Estado giró liquidación a cargo de la Entidad fletadora arrendataria por el concepto «arrendamientos», y ésta la estimó equivocada en cuanto a la calificación del contrato como arrendamiento.

Se apoya en la distinción entre los contratos de arrendamiento y de fletamiento, en función de las características de uno y otro, según las notas diferenciales asignadas a cada uno; de tal manera, que en adecuada subordinación a ellas, la voluntad de las partes es autónoma para decidir la clase de convenio que prefieren, y cabe afirmar que cuando existen dos cosas que fundamentalmente se diferencian con nombre que, sea o no conforme a su naturaleza, sirva para distinguirlas, el hecho de usar el uno con preferencia al otro prueba el deseo de elección que ha presidido al señalarlo.

En el caso concreto, añade la exponente, si bien existe un contrato de arrendamiento marítimo suficientemente diferenciado del de fletamiento, cuyo contenido responde a las dos diferentes denominaciones, el marcar con uno u otro nombre el contrato que se prefiere revela claramente la voluntad de opción aludida; y así, en el contrato cuestionado, es constante la denominación de fletamiento, que, además, corresponde a su contenido, revelado por la condición que se atribuye al capitán y a la tripulación; por el reparto de los gastos entre el armador y el fletador; por las consecuencias que se derivan de la pérdida de la nave o de su deterioro, y en razón de los anticipos abonables al capitán y deducibles de la cantidad que, como mercancía mensual, está obligado a pagar el armador al fletador.

En fin de cuentas, la petición es que por tratarse de un contrato de fletamiento se declare su exención.

El Tribunal Provincial rechaza el recurso en razón de que estima que el contrato de fletamiento en sus varias modalidades está incluido en el amplio concepto de los arrendamientos de bienes, derechos y aprovechamientos de todas clases, junto con los contratos de servicios personales, regulado en el artículo 16 del Reglamento.

El Central confirma tal tesis, partiendo de que, a tenor del artícu-

lo 41 del propio texto, el impuesto ha de exigirse con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato de que se trate, y, por tanto, ha de prescindirse en la calificación de los vocablos empleados en la convención como atinentes al contrato de fletamiento, que es lo que constituye el nervio de la tesis de la recurrente, y ha de examinarse el contenido jurídico-fiscal de las estipulaciones que la póliza contractual contiene.

Esto supuesto, se añade, es de notar que el contrato de fletamiento, especial del comercio marítimo, regulado y no definido en los artículos 652 y siguientes del Código de Comercio, consiste propiamente en el transporte por mar de mercancías mediante precio, aunque también se denomine de fletamiento el contrato que tiene por objeto el arrendamiento de una nave con destino, ordinariamente, a transporte de mercancías.

Pero entre ambos hay sustancial diferencia, aunque entrambos tengan por objeto el transporte de mercancías: en el de fletamiento, el fletante se obliga a entregar el cargamento en el puerto designado por el fletador, mientras que el arrendamiento de nave implica la cesión del uso o disfrute del buque, de modo que éste pasa del propietario o armador al cessionario del derecho, y en tal caso ya no es el transporte de mercancías un elemento esencial del contrato, y, evidentemente, esa cesión de uso y disfrute de la cosa encaja de lleno en el concepto jurídico de arrendamiento.

En tal caso el adquirente de la nave podrá destinarla al transporte de dichas mercancías, y nacerán sucesivos contratos de fletamiento, pero no en relación con el dueño del buque, que ninguna obligación contrae, sino con el cessionario o arrendatario del mismo, que es quien se obliga con el cargador a conducirlas a su destino, usando como medio de transporte el barco.

Así queda patente cómo en un caso el objeto del contrato es el navío y nace el arrendamiento del mismo, y cómo en el otro el objeto es el transportar las mercaderías, originándose lo que constituye el contrato de fletamiento propiamente dicho.

Por nuestra parte, sólo nos resta añadir; a cuanto queda dicho, que nos parece perfectamente clara y atinada la doctrina y diferenciación que el Tribunal Central expone, y que por lo mismo son innecesarias cuantas apostillas pudieran añadirse.