

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de octubre de 1951.*

OTORGADO A TÍTULO ONEROSO UN DERECHO DE OPCIÓN DE COMPRA DE UN INMUEBLE DURANTE CIERTO TIEMPO, CON ENTREGA AL CEDENTE DE LA CANTIDAD FIJADA COMO PRECIO DE TAL DERECHO DE OPCIÓN, Y RENUNCIADO POSTERIORMENTE GRATUITAMENTE POR EL ADQUIRENTE ESTE DERECHO A FAVOR DE TERCERAS PERSONAS CON DEVOLUCIÓN POR EL CEDENTE DE LA CANTIDAD EN QUE SE VALORÓ EL DERECHO DE OPCIÓN, ESTA RENUNCIA Y ESA DEVOLUCIÓN NO ESTÁN SUJETAS AL IMPUESTO.

*Antecedentes:* El dueño de una importante finca rústica cedió a otros dos señores solidariamente el derecho de opción de compra, por el precio de 5.200.000 pesetas. El precio del derecho de opción entregado de presente fué el de 600.000 pesetas, y su vigencia desde el 29 de marzo de 1944, fecha del contrato, hasta el 30 de septiembre de igual año, durante cuyo plazo el cedente no podría disponer del inmueble a favor de personas distintas de los adquirentes de la opción, pactándose también que las 600.000 pesetas quedarían a favor del dueño si los cesionarios no ejercitaban el derecho en la forma pactada. El aludido contrato fué liquidado oportunamente por el concepto y tipo de compraventa, y posteriormente, por otra escritura pública de fecha 8 de julio de dicho año, los mis-

mos otorgantes de la escritura de 29 de marzo de 1944, exponen que, con posterioridad a esta segunda escritura, los labradores del pueblo en que está situada la finca han mostrado su decidida voluntad de adquirirla; y teniendo conocimiento de ello los repetidos cesionarios, han acordado renunciar espontánea y desinteresadamente a la opción en beneficio del pueblo, y en su virtud hacen renuncia formal y gratuita de su derecho de opción; cuya renuncia sólo tendrá efecto si la hacienda dicha es adquirida por los labradores aludidos en las mismas condiciones y precio pactados, y que si no se cumpliese tal condición, renacería a su favor el derecho durante el resto del plazo estipulado, en las mismas condiciones en que se lo transmitió el cedente, el cual devuelve a los renunciantes las 600.000 pesetas que recibió como precio del derecho renunciado.

Presentada a la liquidación esa segunda escritura, fué calificado el acto por el concepto «inmuebles» y liquidado por el número 46 de la Tarifa a cargo del dueño de la finca.

Entablado recurso sin ser razonado al presentarlo ni en el período de alegaciones, el Tribunal Provincial lo desestimó con fundamento en que el artículo 63 del Reglamento de Procedimiento impone al reclamante la obligación de aportar la prueba de su derecho. Por ello procede, dice, confirmar la liquidación, y, además, añade, aunque no se hayan formulado alegaciones, el Tribunal, en uso de la facultad que le concede el artículo 20 del Reglamento de Procedimiento ha examinado las cuestiones planteadas y estima que el caso está comprendido en el número 5.º del artículo 58 del Reglamento.

Plantado el caso ante el Tribunal Central, éste empieza por sentar que el problema está en la aplicación del último párrafo del artículo 9.º y del 5.º del artículo 58 del Reglamento.

Respecto al primero, dice que lo estipulado en la primera de las escrituras no queda sin efecto en virtud de la segunda, sino que las dos cesiones hacen renuncia formal y gratuita de su derecho de opción en beneficio del pueblo, cuya renuncia, al no realizarse a título oneroso, no está sujeta al impuesto por no estar comprendida en el citado artículo 9.º, apartado último. Y esta no sujeción al impuesto de la renuncia, no es fiscalmente incompatible con la devolución de las 600.000 pesetas por el dueño del inmueble a los cesionarios, porque esa entrega no supone desembolso por parte del pueblo adquirente; por consiguiente, ha de considerarse gratuita la cesión o renuncia hecha a favor del mismo.

Por otro lado, sigue diciendo, aunque a los primitivos cesionarios les devuelve el dueño de los bienes las 600.000 pesetas recibidas de ellos, y con tal entrega éstos obtienen una compensación económica de la renuncia gratuita de la opción a favor del pueblo, ello implica «una adquisición de metálico como precio de una transmisión que queda sin efecto, y tal acto ha de estimarse exento como comprendido en el número 6.º del artículo 6.º del Reglamento»; «así como tampoco tiene por qué tributar el dueño del inmueble, por cuanto en virtud de la segunda escritura, ni ha adquirido nada ni ha obtenido liberación de cargas en sus fincas, sino que el derecho de opción por él otorgado quedó a beneficio del pueblo aludido, produciéndose una subrogación del beneficiario, con la particularidad de que ésta es condicionada, puesto que si el pueblo no adquiriese la hacienda, renacería el derecho de opción en los primitivos cesionarios»; y en conclusión, ha de estimarse la «subrogación de derechos no sujeta al impuesto por las circunstancias que en la misma concurren».

*Comentarios:* Creemos que está perfectamente analizado el caso y perfectamente destacados los distintos aspectos o actos que se contienen en las dos calendadas escrituras.

El razonamiento fundamental de la Resolución es que no hay más acto oneroso que el de la constitución inicial del derecho de opción, y que este acto oneroso es el único gravable conforme al último apartado del artículo 9.º del Reglamento, y así parece que debe ser interpretado ese apartado 13, puesto que categóricamente sujeta al impuesto «la constitución o la transmisión a título oneroso del llamado derecho de opción a la compra o arriendo de minas u otros bienes inmuebles».

También nos parece incuestionable que no era procedente la liquidación girada a cargo del dueño de la hacienda, puesto que no adquiere nada en virtud de la segunda escritura, sino que se desprende de las 600.000 pesetas que había recibido en un principio de los adquirentes del derecho de opción, y por añadidura consiente en la subrogación consistente en que el derecho de opción de compra se transfiera de los primitivos adquirentes del mismo a los vecinos del pueblo; y, por último, en cuanto a ese mismo particular es también indudable que si fuera aplicable el apartado 5.º del artículo 58 del Reglamento, el tipo que correspondería no sería el de «muebles»,

aplicado, sino el de inmuebles, porque así lo preceptúa el citado apartado 13 del artículo 9.º del Reglamento.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 1951.*

EL CONTRATO CELEBRADO POR CORRESPONDENCIA EN VIRTUD DEL CUAL UNA SOCIEDAD INDUSTRIAL DEDICADA A LA FABRICACIÓN DE PRODUCTOS DE VIDRIO, CONVIENE CON OTRA DE LA MISMA ESPECIE QUE ÉSTA FABRIQUE UNO DE AQUELLOS PRODUCTOS POR CUENTA DE LA PRIMERA, ASÍ COMO QUE LA CONSTRUCTORA O PRODUCTORA FACILITE TODO LO NECESARIO PARA LA FABRICACIÓN, Y QUE LA DIFERENCIA ENTRE EL COSTE DE PRODUCCIÓN, INCREMENTADO CON LOS GASTOS DE CARGA, TRANSPORTE, ETC., Y EL PRECIO DE VENTA, SE REPARTA EN UNA DETERMINADA PROPORCIÓN, HA DE CALIFICARSE COMO COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES Y NO PUEDE CONSIDERARSE COMPRENDIDO EL CONTRATO EN LA EXENCIÓN DEL NÚMERO 8.º DEL ART. 6.º DEL REGLAMENTO COMO CONCERTADO POR CORRESPONDENCIA ENTRE INDUSTRIALES SOBRE ARTÍCULOS PROPIOS DE SU INDUSTRIA.

*Antecedentes:* Por medio de carta, la Compañía Vidrieras E., interesó de la Sociedad Vidriera Mecánica la fabricación y venta por cuenta de la primera del producto «Cristanina», en razón de que su capacidad de productora era insuficiente para atender a la clientela.

La propuesta fué aceptada también por carta y fijadas entre otras condiciones, las siguientes:

a) Se fijó la cantidad de cristanina que se había de suministrar y el plazo del suministro; b) La productora Vidriera Mecánica debitará en la cuenta de la otra Empresa las cantidades correspondientes al coste de fabricación de lo suministrado al precio medio de coste, así como los gastos de carga, transporte y demás, y le abonará las cantidades cobradas a la clientela por los suministros efectuados por su cuenta; la Compañía Vidrieras E. abonará a Vidriera Mecánica el 34 por 100 de la diferencia entre el precio de

coste y el de venta, si éste es mayor que aquél. En caso contrario, la primera responderá íntegramente de los resultados que en el conjunto de la operación se produzcan entre los precios de coste y venta.

La Oficina Liquidadora totalizó el importe de la fabricación y el beneficio correspondiente a Vidrieras E., y sobre esa base liquidó por el concepto «Sociedades», estimando que el aludido contrato constituía un contrato de sociedad.

Tal conceptualización fué objeto de recurso ante el Tribunal Provincial por estimar la recurrente que el concepto del acto contratado era el de compraventa y no el de sociedad, dado que cada una de las contratantes conserva su plena individualidad y no hay posibilidad de sostener que del pacto haya surgido una nueva entidad con personalidad propia e independiente.

Supuesta la antedicha calificación de compraventa, la reclamante razona diciendo que como el objeto del contrato son mercaderías y fué convenido por medio de correspondencia, debía serle aplicada la exención del número 8.º de los artículos 3.º de la Ley y 5.º del Reglamento, que, como es sabido, se refiere a los contratos privados sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia.

El Tribunal Provincial entendió que el contrato había originado una sociedad de ganancias liquidable sobre la base del usufructo de los bienes cuyos productos o utilidades eran objeto de explotación, cuyo acuerdo, una vez notificada a la Dirección de lo Contencioso, fué recurrido por ésta ante el Central, entendiendo que la calificación procedente era la de compraventa de bienes muebles sobre la base misma tomada por la Oficina Liquidadora.

El razonamiento del Centro directivo fué el siguiente: Dice en primer lugar que no se constituyó sociedad porque no se formó nueva persona moral, no existió aportación patrimonial en común ni tampoco partición proporcional en las ganancias y en las pérdidas; sin que tampoco quepa apreciar la existencia de un contrato de cuentas en participación, porque no se convino comunión proporcional en las ganancias y en las pérdidas, como esa figura jurídica supone, a tenor del artículo 239 del Código de Comercio, ni se aprecia con nitidez jurídica la persona del gestor, cuyas características son las de ejecutar por cuenta ajena operaciones de comercio, pero actuando en nombre propio.

En cambio —sigue diciendo—, concurren en el contrato las notas esenciales del de ejecución de obras, poniendo el contratista la to-

talidad de los materiales; y si a eso se añade que éste se dedica habitualmente a la confección de obras análogas, han de aplicarse los apartados 4 y 5 del artículo 18 del Reglamento y girarse liquidación como compraventa; y si bien se aprecia en el contrato un arrendamiento de servicios con sustantividad propia, no tiene trascendencia fiscal en el caso, porque el precio está engoblado y por tanto es de aplicar el tipo de tributación mayor, de acuerdo con el artículo 47 del Reglamento, que es el de compraventa de bienes muebles.

En cuanto a la exención alegada y fundada en que se trata de un contrato de venta de mercaderías, celebrado por correspondencia, dice el Central que no es aplicable, porque la exención fiscal se refiere a los meros pedidos de géneros prefabricados, que en el uso mercantil es corriente realizar por carta.

Al evacuar la parte recurrente el traslado de estas alegaciones de la Dirección general, insistió en sus puntos de vista, y especialmente hizo hincapié en estos puntos: En el contrato de obras, el contratista o ejecutor es el que corre con el riesgo, cosa que en el contrato discutido no ocurre, ya que en él la fabricación y entrega de cristalina se efectúa no por cuenta de Vidriera Mecánica, sino por la de la otra Empresa, o sea que se han hecho unas obras de cuenta y cargo del propietario de lo ejecutado, lo cual es realizar obras por administración; no siendo de cuenta de Vidriera Mecánica los materiales empleados y sí de la otra parte, no puede tener el carácter de precio de compraventa la cantidad abcnada como importe de coste y gastos de fabricación; y que la única cantidad susceptible de tributación es la recibida por Vidriera Mecánica, como precio de arrendamiento de servicios en retribución del uso y aprovechamiento del servicio de fabricación del aludido producto.

El Central, después de insistir en la inaplicación del concepto sociedades y también del de cuentas en participación, analiza la posible existencia de la sociedad de ganancias a que se refiere el apartado 25 del artículo 19 del Reglamento, o sea el contrato «por el cual se hagan comunes o deban repartirse en la proporción convenida el todo o parte de las ganancias o utilidades obtenidas, o los productos de bienes, empresas o negocios determinados...», y dice que «aunque el contrato participe en sus efectos económicos de la Sociedad de ganancias, no ha sido en cuanto a la causa o razón de lo convenido, que no fué una asociación de personas o sociedades para obtener un determinado lucro o ganancia, sino el encargo dado por

una de éstas a otra para la fabricación de un producto industrial, por insuficiencia de medios económicos para la obtención o producción del mismo; añadiendo que lo en realidad pactado fué «un verdadero contrato de ejecución de obras, en el que concurren claramente sus condiciones esenciales de que el trabajo realizado resulte incorporado a una cosa —en el caso actual de naturaleza mueble—, produciéndola o transformándola en sus cualidades, y que sea precisamente dicha producción o transformación el objeto del contrato».

A continuación dice que no ofrece duda el hecho del suministro de materiales, y se funda en que la razón del contrato fué principalmente la falta de materiales para fabricar la cristalina; en que si se tuvo en cuenta el precio de coste fué porque había que adquirir los materiales, ya que en otro caso se hubiera hablado solamente del pago del trabajo personal por la fabricación; en que en el contrato se habla de suministro que efectúa Vidriera Mecánica, y en que lo normal es que el ejecutor de la obra ponga el material, y lo contrario tendría que constar de alguna manera fehaciente.

Dice también que el hecho de que se exprese que la fabricación y venta del producto se realiza por cuenta de Vidriera E., en nada se opone a la existencia del suministro, porque no supone más que el hecho de que se cargan a la primera los gastos correspondientes al coste de fabricación, esto es, el trabajo y materiales.

Supuesta la existencia del suministro de materiales, según lo razonado, es indiferente para el caso que concurra o no la existencia de un arrendamiento de servicios personales, ya que en tal caso la calificación sería también de compraventa, por aplicación del apartado 4 del artículo 25 del Reglamento; y si a ello se añade que el requisito de la habitualidad está fuera de duda, de acuerdo con el apartado 6 del artículo 18, quedará claramente encuadrado el contrato en el de compraventa, conforme previenen los apartados 4 y 5 del artículo 18 del mismo Reglamento.

Respecto a la base liquidable, el Tribunal acepta la señalada por la Dirección general en su recurso, por sus mismos razonamientos.

En cuanto a la pretendida exención, a tenor del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, la Resolución refuerza la argumentación dada por la Dirección diciendo que no se trata de la adquisición de productos prefabricados, sino que se convino la fabricación de ellos, o sea que no se trata del mero pedido de géneros y por lo

mismo la exención tampoco es de aplicar conforme al apartado primero del artículo 24 del repetido Reglamento.

Ante lo expuesto, nos limitamos por nuestra parte a decir que después de las extensas alegaciones, en uno y otro sentido, que quedan analizadas, nos parece innecesario insistir en ellas, y creemos que la única consideración que cabe hacer es la de que las varias modalidades y facetas que el contrato presenta, la más acusada desde el punto de vista jurídico-fiscal es la de tratarse de un contrato de suministro que, en virtud de las citas reglamentarias que se han transcrito, debe ser liquidable por el concepto de compraventa de muebles, si bien no cabe desconocer que al lado de ese aspecto también se destaca con bastante relieve en la convención la figura de Sociedad que el Reglamento perfila en el apartado 25 de su artículo 19, cuando después de decir que se considerará como sociedad de ganancias el contrato por el cual se hagan comunes o deban repartirse en la proporción convenida entre las sociedades o personas contratantes los productos de bienes, empresas o negocios determinados, añade que si se constituye una administración única común de los negocios, empresas o bienes de que se trate, se liquidará como constitución de sociedad por el valor total de los bienes; aquí lo aportado por una de las partes sería el permiso o la facultad de fabricar el producto de que se trata, y por la otra el trabajo y los materiales y demás elementos necesarios para la fabricación y obtención de la mercadería, y el valor de los bienes estaría constituido por el valor en venta de lo producido, el cual serviría de base para girar la liquidación por constitución de sociedad.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 1951.*

El arrendamiento de un local destinado a espectáculos de cine y, al mismo tiempo y en el mismo contrato privado, de algunos de los elementos del negocio, tales como el mobiliario, utensilios, aparatos de proyección, grupo electrógeno, etc., no puede ser declarado exento a título de tratarse de arrendamiento de finca urbana en documento privado, porque la ley de Arrendamientos Urbanos diferencia los arrendamientos de viviendas o inquilinatos en sentido estricto, de los de locales de negocio, y el Tribunal Supremo, en Sen-



tencias de 13 de marzo de 1943 y 16 de marzo de 1948 reconoce la existencia de esos arrendamientos de empresa o industria cuando el objeto no es una mera reunión de cosas inconexas, sino un conjunto de elementos formando un todo organizado para la realización de una finalidad productiva, sin que sea obstáculo lo que el arrendamiento estipulado no abarque la organización completa de todos los elementos del espectáculo.

#### LA REDACCIÓN