

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de  
14 de junio de 1949.*

CONSTRUÍDOS CIERTOS CAMINOS VECINALES POR LA ASOCIACIÓN DE PROPIETARIOS DE VARIOS PUEBLOS. CONSTITUIDA AL EFECTO, APORTANDO LOS PROPIETARIOS LOS TERRENOS Y LA DIPUTACIÓN Y LOS PUEBLOS INTERESADOS DETERMINADAS CANTIDADES, ELLO ENCIERRA UN CONTRATO DE OBRAS NO OBSTANTE LA INEXISTENCIA DE CONTRATO ESCRITO, Y ES LIQUIDABLE EN TAL CONCEPTO.

... *Antecedentes.*—Sabedora la Oficina liquidadora de que una Diputación provincial había concertado obras de construcción de caminos vecinales con Asociaciones de Propietarios, requirió al representante de éstas para presentación de la declaración oportuna y sobre ella giró liquidación por el concepto «contrato de obras».

Contra ella entabló reclamación económico-administrativa el representante de aquellas Asociaciones, alegando que los pueblos interesados habían constituido éstas para construir ciertos caminos vecinales, contribuyendo los propietarios con los terrenos y parte de los gastos y la Diputación provincial con una subvención de la cantidad presupuestada por el Estado para remediar el paro, y que las obras se realizaron por el sistema de administración directa, y por lo tanto, aunque el artículo 18 del Reglamento sujeta a tributación todos los contratos de obras, cualesquiera que sean las personas que los otorguen, en el caso no es aplicable el precepto por haber realizado dichas obras directamente las Asociaciones de Pro-

pietarios por medio de su representante, bajo la vigilancia técnica del personal de la Diputación, y sin que hubiese existido subasta, ni concurso, ni contrato de ejecución, ni constancia de oferta y aceptación en el expediente.

A la reclamación se unieron certificaciones acreditativas de que las aludidas Asociaciones fueron constructoras directas de los caminos, con las respectivas aportaciones más arriba indicadas.

El Tribunal Provincial entendió que la inexistencia del contrato la contradecían la existencia de las prestaciones recíprocas y la entrega por la Diputación de una cantidad a cambio del camino construido, que adquiere como dominio público. sin que, por otra parte, el Reglamento del Impuesto exija forma determinada de contratación ni la Ley de Contabilidad impida el concierto libre, como en el caso ocurrió. Añade, por fin, que además de ser procedente la liquidación, fué la más beneficiosa para el contribuyente, puesto que de no ser ésa tendría que haberse aplicado el concepto de subvención, con el tipo más gravoso del 3 por 100, conforme al artículo 24 del Reglamento.

El Tribunal Central ratificó el criterio del inferior, apreciando que el convenio entre la Diputación Provincial y las Asociaciones consistió esencialmente en la construcción de unos caminos en beneficio mutuo, aportando la primera ciertas cantidades y las segundas otras, junto con los terrenos precisos, quedando encargadas de realizar las obras necesarias las mismas Asociaciones con las que se entendió directamente la adjudicación de ellas, sin participación de la Diputación en su ejecución. Y como su realización no fué gratuita sino solamente en cuanto a la aportación de terrenos, y, por el contrario, la Corporación Provincial abonó determinadas cantidades, ello constituye la retribución, mediante precio, indemnización o compensación en metálico, de un trabajo de ejecución de obra comprendido en el artículo 18 del Reglamento.

A esa calificación no es obstáculo la no celebración de subasta o concurso, porque ese hecho no afecta más que a la solemnidad o forma del acto, no a su naturaleza jurídica y fiscal, siempre que concurren, como aquí sucede, los requisitos esenciales de consentimiento, objeto y causa, a tenor del artículo 1.261 del Código civil.

Y termina el Tribunal diciendo, como había apuntado ya el Provincial, que si no se apreciase la realidad de un contrato de

ejecución de obra habría que calificar la entrega de cantidades por la Diputación como subvención y liquidarla como transmisión de bienes inmuebles, en forma más gravosa, por tanto, que si de aquel contrato se tratara.

*Comentarios.*—Empezando por esa última consideración, fácilmente se ocurre pensar que el problema no está en determinar cuál calificación es más gravosa para el contribuyente, y por ende más o menos beneficiosa para el Fisco, sino en precisar técnicamente la verdadera naturaleza jurídicofiscal del acto de que se trata.

En este sentido, y colocados objetivamente ante el hecho enjuiciado y ponderados todos sus elementos de hecho, junto con las intencionales y patentes, hay que reconocer, pese al gran respeto que siempre merece el Tribunal, que la solución dada al caso ofrece reparos no deleznales y que la impresión que a primera vista da acusadamente es que se trata simplemente de una subvención que concede la Corporación Provincial para que los vecinos beneficiados con la construcción de los caminos en cuestión la lleven a cabo, y sin que en este caso cambie la esencia del problema el hecho de que la obra realizada aproveche más o menos directamente al subvencionante o al subvencionado, o en mayor o menor grado a uno que a otro.

El aspecto más interesante para llegar más certeramente a la entraña civil y fiscal del acto probablemente está en saber si los constructores buscaban el lucro o no y si con la construcción acrecentaron su individual patrimonio.

Con ese norte por delante será más fácil la orientación, porque no hay que olvidar que la última razón del impuesto de que se trata es siempre el enriquecimiento del adquirente de la cosa y la transmutación de patrimonio a patrimonio. Y siendo esto así, lo que no ofrece duda es que la Asociación constructora adquirió las cantidades con que le subvencionó la Diputación para destinarlas a una obra de utilidad común provincial y municipal, cual fué la construcción de los caminos referidos, pero está también fuera de razonable discusión que no las adquirió a título o con el carácter de contratista ni como precio de la contrata, y por consiguiente, faltando precio y faltando contratista, mal pudo engendrarse un «contrato de ejercicio de obras».

Es cierto que hubo obras ejecutadas, pero esto no es suficiente para que aquél nazca, cuando los ejecutores ni en la intención ni de hecho actuaron como contratistas y buscando el lucro de tales. Recibieron una cantidad como ayuda para satisfacer una necesidad común u obtener el beneficio de sus medios de comunicación, y eso es, sin duda, una subvención y está muy lejos de constituir el precio de una contrata, máxime si no se olvida que los ejecutores y beneficiados colectivamente aportaron terrenos y cantidades para el fin propuesto y ajeno al provecho individual.

Mas es, en esa trayectoria de considerar que la subvención concedida fué el precio de la contrata, el acto ya no cabría en el ámbito del apartado 1) del artículo 18 del Reglamento, y habría que ambientarlo en alguno de los apartados 3) y 5) del mismo artículo y calificarlo de contrato mixto o como compraventa, supuesto que las Asociaciones ejecutoras suministraron elementos y terrenos necesarios para la construcción. Esta calificación sería indudablemente dura y más gravosa para el contribuyente que la adoptada por la resolución que analizamos, pero no sería menos lógica que ella dentro del tecnicismo del Reglamento en ese artículo 18, porque si la subvención la conceptuamos precio y a la Asociación de Propietarios como contratista, no podemos olvidar lo que esos dos apartados dicen, ni tampoco las aportaciones hechas por tal Asociación: con arreglo al apartado 3), si el contratista aporta «en totalidad o en parte los elementos necesarios» para la realización de la obra, la tributación se exigirá como «contrato mixto», y con arreglo al 5), se aplicará el tipo de las compraventas cuando la obra contratada se realice en terrenos de la propiedad del contratista y se comprenda el valor del solar en el precio de la contrata.

No se quiere decir con esto que una u otra de esas calificaciones sea la acertada ni que lo sean más que la aceptada, pero sí que esos aspectos son dignos de tenerse en cuenta y brotan lógicamente en el camino del liquidador que busca el verdadero concepto del acto por cauces distintos reglamentarios del seguido por la resolución de que se trata.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de junio de 1949.*

En esta resolución reitera el Tribunal la doctrina de otras anteriores, entre ellas las de 24 de marzo de 1947 y 18 de enero de 1949, según la cual las cantidades depositadas por los contribuyentes como caución según lo dispuesto por el artículo 26 bis de la Ley de Utilidades para las exacciones de esa Contribución, puedan ser recurridas sin que la vía de apremio se siga paralelamente, no tienen el concepto de fianzas y no son liquidables.

Se trata simplemente de que pueda ser suspendido el procedimiento de apremio en tanto que se resuelve la reclamación, favoreciendo la situación económica del contribuyente, «y sería contrario a tal propósito — dice el Tribunal — conceder carácter jurídico a la caución ofrecida para gozar del beneficio de la caución».

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de junio de 1949.*

EL CONTRATO POR EL QUE UNA ENTIDAD SE COMPROMETE A FAVOR DE OTRA A PASTEURIZAR DETERMINADA CANTIDAD DE LECHE DIARIAMENTE DURANTE UN PLAZO DETERMINADO, PAGANDO LA SEGUNDA DETERMINADA CIFRA POR CADA LITRO ENTREGADO PARA SU PASTEURIZACIÓN, HA DE CALIFICARSE COMO CONTRATO DE OBRAS.

*Antecedentes.*—La «Cooperativa Lechera X» y la «S. A. Productos Lácteos» convinieron en que la segunda se comprometía a pasteurizar toda la leche que la Cooperativa le entregase hasta un determinado límite, percibiendo «Productos Lácteos» 0,25 pesetas por cada litro entregado para su pasteurización, y estableciendo otras estipulaciones que no hacen al caso de esta reseña.

El contrato fué sometido a liquidación y calificado y liquidado como contrato de obras, siendo recurrida tal calificación con apoyo en que la pasteurización es un procedimiento técnico e higiénico que no transforma la leche, ni cambia su naturaleza, ni crea una cosa nueva, sino que únicamente la purifica de gérmenes nocivos,

aumentando las posibilidades de su utilización en orden al tiempo. En definitiva se trataba de higienizar la leche sin transformarla, y esto no es más que un servicio técnico que constituye un arrendamiento de servicios según la intención de los contratantes. quienes estaban acordes en que el pago del impuesto correspondía al arrendatario, o sea a la «Cooperativa Lechera».

El Tribunal Provincial no estimó el recurso, fundándose en que, según la doctrina, hay una clara distinción entre la *locatio conductio operarum*—prestación remunerada de trabajo—y la *locatio conductio operis*—prestación remunerada del resultado de un trabajo—, figuras que delimitan, respectivamente, el contrato de servicios personales y el contrato de obras, siendo en el primero el objeto del contrato el trabajo humano y en el segundo el resultado del trabajo u obra producida; y como la pasteurización consiste, como el mismo reclamante reconoce, en un procedimiento técnico-higiénico por medio del que la leche y los productos lácteos se manipulan a fines de su conservación para destruir todos los gérmenes patógenos, es indudable que no se trata simplemente de un servicio o trabajo, sino de un proceso técnico en el que necesariamente han de emplearse, además de medios personales, otros de carácter material, como maquinaria, combustibles, etc., con un resultado traducido en la obra ejecutada.

El Tribunal Central empieza por sentar que la trascendencia de calificar el contrato como de obras o como de prestación de servicios está en que en los de obras el impuesto grava al contratista y en los de servicios al arrendatario, conforme al artículo 59 del Reglamento, y eso supuesto, sienta la diferencia sustancial entre ambos conceptos diciendo que gramaticalmente obra es cosa hecha o producida por un agente, cualquier producción del entendimiento o la labor que realiza un artesano, y servicio es la acción y efecto de servir, o sea estar empleado en ejecutar una cosa o hacerla en favor de otra persona, de donde infiere que la nota diferencial entre ambos conceptos no consiste en que el objeto o materia de la obra sea el resultado y no la energía de trabajo, puesto que también el arrendamiento de servicios tiene por fin obtener un resultado, y a su vez la ejecución de una obra implica la realización de un servicio de índole personal.

Eso sentado, dice que la nota esencial característica del con-

trato de obra se halla en que el trabajo realizado quede incorporado a una cosa mueble o inmueble, produciéndola o modificándola en sus cualidades; siendo precisamente esa producción o modificación lo que constituye el objeto del contrato y no el trabajo empleado, como ocurre en el caso estudiado, en el que lo contratado es la modificación de determinado número de unidades, criterio este — añade — coincidente con el de la sentencia de 29 de abril de 1910 al afirmar que el contrato de arrendamiento de obras supone siempre una persona a quien pertenece o en cuyo poder se encuentra la cosa en la cual han de realizarse aquéllas, encomendando su ejecución al contratista, ya ponga éste solamente su trabajo o su industria o suministre también el material, y que no puede entenderse que el contrato de arrendamiento de obras exista sin aquella condición o requisito esencial.

Aplicado el criterio al caso debatido, concluye que la pasteurización o esterilización es una manipulación que da como resultado un producto con diferentes cualidades para la venta que antes no tenía, lo cual no es efecto de un mero servicio personal, sino de una obra, cuya tesis se refuerza — añade — teniendo presente que ese resultado se logra mediante un procedimiento industrial que exige conocimientos especiales, y que no se paga un salario remunerador del trabajo prestado, sino en precio por producto obtenido, circunstancia esta que caracteriza y diferencia el servicio personal y el arrendamiento de obra.

*Comentarios.*—La calificación jurídica tiene en este caso escasa o ninguna trascendencia económica a efectos fiscales, si se parte del supuesto de que el problema no pase de encerrarlo en el dilema contrato de obras o contrato de arrendamiento de servicios; en uno y otro caso el tipo aplicable es el mismo, según los números 6 y 20 de la Tarifa, y queda la trascendencia fiscal reducida a que el obligado al pago del impuesto sea, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2) y 4) del artículo 59 del Reglamento, el contratista, si se adopta la tesis de que se trata de contrato de obras, o el arrendatario, si se estima que nos encontramos ante un arrendamiento de servicios.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de junio de 1949.*

LA ACCIÓN COMPROBADORA ESTÁ SUBORDINADA, INCLUSO EN LOS CASOS DE DENUNCIA, A QUE ESTÉ VIGENTE EL PLAZO PARA LIQUIDAR EL IMPUESTO.

*Antecedentes.*—El singular caso que nos ocupa tuvo su origen en una denuncia presentada el 22 de abril de 1948 como consecuencia de la liquidación de una herencia causada el 17 de mayo de 1933. en la que además de ocultarse bienes, otra parte de ellos habían sido transmitidos a título oneroso en plazo menor de un mes anterior a la muerte de la causante.

La herencia había sido objeto de liquidación en tiempo oportuno, y la Abogacía del Estado rechazó la denuncia fundándose en que la acción comprobadora estaba prescrita, ya que ella dura en los casos de denuncia lo que la acción para exigir el impuesto, y ésta había prescrito, a tenor del artículo 143 del Reglamento, por el transcurso de más de diez años desde el fallecimiento de la causante, aun computando la interrupción a que se refiere la disposición transitoria segunda del Reglamento.

El denunciante entabló recurso sosteniendo que el plazo de prescripción de los expedientes de comprobación nada tiene que ver con las denuncias, en las que la comprobación es obligada durante quince años.

Rechazada tal tesis en primera instancia, el Tribunal Central la rechaza también, reafirmando la tesis dicha, o sea que «la acción comprobadora queda subordinada en su duración, a tenor del párrafo segundo del artículo 82, a que esté vigente el plazo de prescripción para liquidar el impuesto», y como este plazo es de diez años según el artículo 143 del Reglamento, es claro que uno y otro estaban prescritos en el caso de que se trata.

El argumento lo completa añadiendo que la aludida prescripción solamente se interrumpe, como prevé el mismo artículo, por el reconocimiento por el contribuyente de la obligación de contribuir, por la presentación del documento en una Oficina liquidadora, aunque sea incompetente, y por diligencias de apremio res-



pecto al impuesto ya liquidado, con la particularidad — sigue diciendo — de que así como la Ley de Contabilidad admite la interrupción de la prescripción en los créditos contra el Estado por cualquiera de los medios del artículo 1.973 del Código civil, en cambio no se refiere a esos medios cuando de créditos a favor del Estado se trata.

*Comentarios.* — Destacamos únicamente el criterio restrictivo que la resolución da en cuanto a los medios de interrumpir la prescripción cuando ésta afecta a créditos a favor del Estado, de tal manera que en el caso discutido prescindió de un arranque del plazo para prescribir que pudiera parecer interesante, cual era el de la liquidación o liquidaciones practicadas o el de la presentación de los documentos.

Por lo demás, la tesis fundamental del recurso fácilmente se echa de ver que carecía de consistencia.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C  
de Madrid

DIRECCION GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO.

**ANUARIO 1948**

*Un volumen de 640 páginas encuadernado en tela. Precio, 65 ptas.*

**IMPORTANTE:** Incluye una *addenda* de la Sección 4.<sup>a</sup> (Registro civil) con numerosas Ordenes y Resoluciones no incluidas en los años 1936 a 1949.

Pedidos a la Habiilitación de la Dirección General de los Registros y del Notariado (Ministerio de Justicia)