

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 1943.*

EL CONTRATO POR VIRTUD DEL CUAL SE TRANSMITE EL APROVECHAMIENTO DE UN TERRENO CON LOS POZOS ARTESIANOS EN ÉL ABIERTOS Y CON LA MAQUINARIA Y EDIFICACIONES MONTADAS AL EFECTO DE LA EXTRACCIÓN Y EXPLOTACIÓN DEL AGUA, POR PLAZO DE VEINTICINCO AÑOS Y POR PRECIO DETERMINADO PAGADO POR ANUALIDADES, SI BIEN REGULADO EN RELACIÓN CON EL CAUDAL DE AGUA QUE LOS POZOS PRODUZCAN, DEBE SER CALIFICADO COMO ARRENDAMIENTO Y NO COMO TRANSMISIÓN DE BIENES MUEBLES.

*Antecedentes.*—El dueño de un terreno en el que había abierto varios pozos artesianos y en el que tenía montada la maquinaria adecuada para la extracción y explotación del agua, otorgó escritura de arrendamiento con determinada Sociedad, al objeto de que ésta aprovechase las aguas producidas por aquéllos, comprendiéndose también en el arrendamiento una mina de lignito.

El precio se fijó en 54.400 pesetas anuales, pagaderas por anualidades, y se expresó que para determinarlo se había tenido en cuenta, además del valor de las fincas, edificios, obras, pozos y maquinaria, el caudal de agua que se puede extraer de los pozos artesianos, calculado en un mínimo de litros por segundo y a razón de precio determinado el metro cúbico. Se preveía que si el caudal de agua no llegase al mínimo calculado, se deduciría del precio del arriendo el valor de los metros cúbicos en que consista la diferencia; si ese mínimo se produjese, la Sociedad abonaría íntegro el precio a que no aprovechase el

agua, y si el caudal producido rebasase dicha cifra mínima, la Sociedad podría adquirir el exceso con preferencia a tercero y por el precio libremente fijado por los contratantes; y por fin, aparte de otras previsiones sobre potabilidad y enturbiamiento de las aguas y sobre rescisión, fuerza mayor, etc., se estipuló que la Sociedad podía transmitir sus derechos y que al término del contrato tendría opción a la "compra en propiedad" de las fincas que son objeto del arrendamiento y de la maquinaria y conducciones eléctricas e hidráulicas.

Al ser presentada la escritura en la Oficina liquidadora, ésta giró la liquidación por el concepto "muebles", núm. 48 de la Tarifa, al 2,50 por 100, y fijó la base multiplicando el canon anual por los veinticinco años previstos como duración del contrato.

La Sociedad entabló recurso económico-administrativo contra tal calificación jurídico-fiscal, entendiendo que el acto no constituía una transmisión perpetua de bienes muebles, sino un arrendamiento de bienes, derechos o aprovechamientos, liquidable al 0,60 por 100 sobre la misma base que había tomado el Liquidador. Citó la resolución de la Dirección General de los Registros de 12 de marzo de 1902 y la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 1905, y concretamente en cuanto a la utilización del agua, argumentó diciendo que era un arrendamiento de bienes o derechos como es el de extraer agua, o bien el arrendamiento de un aprovechamiento, pero sin transmisión alguna de propiedad, la cual sólo podría tener lugar al transcurrir los veinticinco años de duración del contrato, según el derecho de opción pactado, cuyo argumento, a su vez, demuestra inexistencia de dicha transmisión. A esto añadió, reforzando su tesis, que de conformidad con la naturaleza del arrendamiento, se dió al arrendatario la facultad de rescindirlo en el caso de que el uso y disfrute de las cosas no pudiera tener efecto; que la facultad que se le concedió en el contrato para poder transmitir sus derechos no es materia de contrato de compraventa, y que la adquisición del disfrute de todo el inmueble demuestra el carácter de arrendamiento y no el de compraventa, como lo demuestra también el hecho de que el propietario no pierde su derecho de propiedad, mientras que la venta hubiera producido la traslación instantánea y definitiva del dominio de la cosa vendida.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo, y después el Central, desestimaron el recurso y confirmaron la calificación dada al documento, diciendo el segundo que lo convenido fué la adquisición

con precio cierto de un número de unidades de agua y no el goce o uso, por tiempo y precio determinados; de un inmueble, "puesto que el agua no puede considerarse como producto o utilidad del mismo, por darse naturalmente y no ser producida en él", sino como una cosa fungible de las que se venden por un precio fijado con relación a su número y medida, a que alude el párrafo 3.º del art. 1.452 del Código civil, y que, como previene el 1.545, no puede ser materia de arrendamientos, y que aun cuando en el caso presente no se den todas las características de suministro exigidas por el art. 2.º, núm. 8.º de la Ley del impuesto y 25 de su Reglamento, ello no obsta a que en el contrato cuestionado deba considerarse formalizada una compraventa de cosas muebles, consistente en la venta de una pluralidad de unidades métricas de agua, porque ese acto tiene igual naturaleza jurídica que el suministro y a él se halla equiparado, como así lo reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1921.

Planteada la alzada ante la Sala 3.ª, ésta, en su sentencia, empieza por decir que no le ofrece duda el acierto de las partes y del Notario autorizante de la escritura al calificar el contrato como arrendamiento en cuanto a la finca en que radican los pozos, edificios y maquinaria para la extracción del agua y en cuanto a la mina, ya que todos estos bienes pertenecen y continúan perteneciendo al arrendador, el cual sólo cede el uso de ellos con las características que al arrendamiento de cosas le atribuye el art. 1.543 del Código civil.

La dificultad nace—sigue diciendo la Sala—de que el precio se fija en relación con las unidades de agua obtenidas en un determinado tiempo y que su volumen, después de aforada, pasa a poder de la Sociedad arrendataria, que adquiere, por lo tanto, el dominio de una pluralidad de unidades métricas que se miden o cuentan, cuyas características son precisamente las del contrato de suministro, el cual, a su vez, está equiparado, en el art. 25 del Reglamento del impuesto, al de compraventa de muebles, y a mayor abundamiento, a la calificación de arrendamiento se opone también lo estatuido en el artículo 1.545 del Código civil, al decir que no pueden ser materia de tal contrato los bienes fungibles, como lo es el agua, objeto de la transmisión discutida.

Eso supuesto, el Tribunal dice que para determinar la verdadera naturaleza jurídica del contrato discutido hay que partir de que los pozos existentes son el elemento esencial de la explotación que se

cede y que ésta está integrada por el conjunto de la finca; edificios, aparatos, etc., con la única finalidad de obtener el agua, y ésta es el producto obtenido de su utilización concordada, unida al esfuerzo del arrendatario, ya que la cesión temporal y por precio de la finca e instalaciones carecería de contenido si se prescindiese de la extracción y utilización del agua, siendo indiferente y ajeno a la esencia de la convención el posterior destino de la misma, una vez que la arrendataria la hace suya como producto natural de los bienes arrendados.

Sentadas esas premisas, la sentencia que analizamos entiende que es conforme a la naturaleza del arrendamiento el hecho de que el arrendatario haga suya el agua extraída, como en todo caso hace suyos los frutos de la cosa arrendada, pues en ello consiste precisamente el goce o disfrute de la misma, sin que esto se desvirtúe por señalarse el precio en relación con la cuantía o el volumen del producto que se calcula ha de obtenerse, puesto que, por el contrario, la norma general en toda clase de arriendos es que la merced guarde proporción con el beneficio que de los bienes arrendados se obtenga; y en conclusión califica el acto como de arrendamiento y manda que se liquide al 0,60.

*Comentarios.*—Compartimos plenamente el criterio que la sentencia que venimos examinando sustenta.

Los dos argumentos esenciales de la resolución impugnada consisten en sostener que lo realmente transmitido es un número determinado de unidades métricas de agua por un precio también determinado, y no el disfrute del inmueble, "puesto que el agua no puede considerarse como producto del mismo por darse naturalmente y no ser producido por él", y, en su consecuencia, que siendo la materia del contrato una cosa fungible, no puede ser objeto de arrendamiento, porque lo prohíbe el art. 1.545 del Código civil.

La primera parte del razonamiento nos parece, cuando menos, aventurada, porque si el agua que un fundo produce porque en él mana, sea espontáneamente, sea como consecuencia de la industria del hombre, no es un producto o fruto de aquél, no se nos ocurre qué calificación jurídica puede merecer. Podrá acaso discutirse si su condición encaja mejor en la de frutos naturales que en la de frutos industriales, con arreglo a la nomenclatura del art. 355 del Código civil, pero no desconocer que el predio la produce como puede producir maleza o un árbol maderable o frutal; y mucho menos se puede

apoyar ese desconocimiento en la distinción que la resolución combatida hace cuando dice que el agua no es producto del fundo "por darse naturalmente y no ser producida por él", porque si en él se da y se da naturalmente, producto suyo es.

Rechazada esa parte del razonamiento a que venimos refiriéndonos, queda sin consistencia la segunda premisa del mismo, o sea la que toma como punto de apoyo la prohibición contenida en el mencionado artículo 1.546 del Código civil, según la cual los bienes fungibles que se consumen con el uso no pueden ser materia de contrato de arrendamiento, puesto que lo que en el contrato discutido se transmite no es simplemente el goce o uso de una pluralidad de unidades métricas de agua, que es lo que constituiría el arrendamiento de cosa fungible prohibido en aquel artículo, ni es tampoco la mera transmisión de esa misma pluralidad de unidades métricas en plazos sucesivos, que obligaría a encerrar el contrato en el ámbito del suministro, a tenor del art. 25 del Reglamento del impuesto, o a calificarlo genéricamente de transmisión perpetua de bienes muebles. Esa transmisión se da en definitiva, pero no se produce aisladamente y con independencia del fundo y de los mecanismos y elementos necesarios para la extracción; es decir, que el adquirente no toma el agua después de producida o extraída por el transmitente, sin intervención alguna del adquirente, sino que éste se hace cargo de todos aquéllos—fundo, pozos, mecanismos—, y poniéndolos en actividad y funcionamiento entra en "el goce o uso" de ellos "por tiempo determinado y precio cierto" —artículo 1.543 del Código—, o, lo que es lo mismo, los arrienda y mediante ello obtiene el agua.

Yendo más adelante en el análisis del argumento que venimos analizando, podríamos decir que por probar demasiado no prueba nada. Con él llegaríamos a la conclusión, lógica desde su propio punto de vista, de que el arrendamiento de una fábrica de electricidad en el que la merced se estableciese en relación con las unidades de energía producida, no sería un arrendamiento, sino un suministro o una transmisión de bienes muebles, y tendríamos también que concluir que el arrendamiento de minas con canon o precio regulado en relación con las unidades de producto bruto extraído, no es calificable como tal, y que si el Reglamento lo califica y regula como arrendamiento—artículo 16, apartado 6)—, es en contradicción consigo mismo y con el Derecho sustantivo del Código civil.

Resumiendo, nos parece que la síntesis distintiva entre el arrendamiento y el suministro, y entre el arrendamiento y la venta de bienes muebles, pudiera ser ésta: en el arrendamiento pasa al adquirente el bien que el goce o disfrute produce, por la posesión y mediación directa de la cosa gozada o disfrutada por aquél, mientras que en las otras dos figuras jurídicas la relación se establece entre el bien que se adquiere y el adquirente, pero por mediación directa de la persona del transmisor. En el primer caso el transmisor queda relegado a segundo término, y en el segundo sigue en relación directa y personal con el otro contratante.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 1943.*

Esta sentencia dice que el apartado 3) del art. 135 del Reglamento sobre la garantía que ha de darse en los casos de fraccionamiento de pago del impuesto, es de aplicación estricta, y en su consecuencia la concesión de dicho fraccionamiento no es procedente cuando hallándose inscrita a nombre del causante solamente una parte de los bienes, el valor de ella por capitalización del líquido imponible amillarado o de la renta líquida catastrada no cubra dos veces el importe del impuesto que se trata de fraccionar.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de abril de 1943.*

PARA QUE LOS BIENES DE LAS INSTITUCIONES BENÉFICAS GOZEN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PERSONAS JURÍDICAS SE REQUIERE QUE, ADEMÁS DE ESTAR OFICIALMENTE CLASIFICADAS COMO TALES, SE HALLEN SUS BIENES, DIRECTAMENTE Y SIN INTERPOSICIÓN DE PERSONAS, ADSCRITOS A LA REALIZACIÓN DEL FIN BENÉFICO.

*Antecedentes.*—El testador dispuso la fundación de una Institución benéficodecente, adscribiendo al efecto determinados bienes y nombrando patrono al Obispo de la Diócesis, con relevación de rendir cuentas al Protectorado. Esta Institución fué clasificada como de beneficencia particular, y posteriormente el Obispado celebró convenio con una Congregación religiosa, cediéndole los bienes, con la obligación de desempeñar la función docente prevenida por el fundador, y

solicitó del Ministerio de Hacienda la exención del impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.

La Dirección General de lo Contencioso del Estado desestimó la petición fundándose en que el patrono no tenía obligación de rendir cuentas y que, por lo tanto, no se daba el requisito previsto en el número 8.º del art. 264 del Reglamento, relativo a que los bienes estén destinados directamente, sin interposición de personas, al fin benéfico estatuido.

El T. E. A. C., ante el que el acuerdo fué recurrido, lo confirmó, y el Tribunal Supremo insistió en el mismo criterio, diciendo que para la exención se requieren los dos requisitos conjuntos antes dichos.

JOSÉ M.º RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

Abogado del Estado y del Ilustre Colegio  
de Madrid.