

Jurisprudencia administrativa del impuesto de derechos reales

XLV

Renta líquida. Concepto de ésta, a los efectos del impuesto, en relación con las fincas rústicas amillaradas: para fijar la base del mismo no se deduce el impuesto de la contribución territorial.

En el número de la REVISTA CRÍTICA de Marzo de 1936 se publicó un acuerdo del Tribunal Central en que se invocaba la Orden del Ministerio de Hacienda en que se dispuso que, para fijar la base del impuesto de derechos reales, no se podía deducir del líquido imponible de las fincas rústicas amillaradas el importe de la contribución territorial. Hemos obtenido esta Orden, dictada en 8 de Febrero de 1935, previo informe de la Dirección de lo Contencioso, y la trasladamos a continuación por ser importantes sus fundamentos, muy interesante su doctrina y de carácter general.

La renta líquida de los predios catastrados es la que figura simplemente como renta en las certificaciones expedidas por el Catastro, sin que haya lugar, a los efectos de la comprobación de valores del impuesto de derechos reales, a deducir de esa renta la cuota de la contribución rústica, ya que el artículo 87 (párrafos primero y tercero) del Reglamento establece que en las fincas amillaradas la comprobación de valores se hará capitalizando su líquido imponible al 5 por 100; y en las urbanas comprendidas en el Registro fiscal se hará aquélla capitalizando el líquido imponible en las mismas condiciones, sin que en ningún caso se detraiga

la contribución territorial del líquido imponible; que en cuanto a las fincas rústicas, si bien la terminología no coincide, pues en el Reglamento de Derechos reales se habla de «renta líquida» (artículo 87, número 3) y en el de 23 de Octubre de 1913 (artículos 4.^º y 24), referente a las fincas rústicas catastradas, se habla de «renta de la tierra» pura y simplemente; comoquiera que uno de los sumandos que integran «el producto líquido de la tierra» es el resultado de adicionar a aquélla los beneficios correspondientes al cultivador y los intereses de los capitales invertidos por éste, disponiéndose que a la renta, como sumando del tipo evaluatorio, no se le hará deducción alguna en concepto de impuestos directos; la renta líquida a que se refiere el artículo 87 del Reglamento del impuesto no es otra que la «renta de la tierra» a que se alude en el Reglamento catastral de 1913, pues de admitirse que en aquélla se deduzca la contribución territorial por rústica se seguiría la consecuencia de que el legislador admite, al valorar los predios rústicos catastrados, la baja de la contribución, en contra de lo prevenido para los predios rústicos amillarados y para las fincas urbanas, donde es indiscutible se capitaliza pura y simplemente sin deducción alguna, y tal contradicción legal es inverosímil, máxime cuando en la comprobación de fincas rústicas ni siquiera se detrae, para la liquidación del impuesto, la parte del líquido atribuible a los beneficios de la explotación, elemento bien ajeno al capital territorial y al suelo. Esta interpretación se ratifica con la consideración de lo que se hace en la ley de Reforma agraria de 15 de Septiembre de 1932, en la que el Estado expropia las fincas rústicas pagando la capitalización del líquido imponible sin deducir impuesto alguno, por lo que si aquél como expropiante aumenta la cuantía de sus obligaciones al no deducir dicho impuesto, es lógico que al percibir el impuesto de derechos reales tampoco deduzca el territorial, ya que, por otra parte, cuando quiere se deduzca en la tarifa 3.^a, disposición 10 de la contribución de utilidades o en el artículo 244 del Reglamento del impuesto de derechos reales lo dice expresamente; el Tribunal Supremo ha resuelto repetidamente que lo pagado por timbre de negociación no es deducible para fijar la contribuciónmobiliaria, y lo mismo ocurre en el impuesto de derechos reales en la ejecución de obras en que no se deduce lo pagado por contribución industrial. En el Reglamento del impuesto de derechos reales no

existe precepto que permita deducir la contribución territorial para fijar la base liquidable. (Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de Febrero de 1935.)

XLVI

Sociedades. Para fijar la base de liquidación de una Sociedad extranjera en España, se atiende, al instalarse, a su declaración, y en los años sucesivos, a si hay aumentos en el capital operante aquí, para fijar el cual deberá hallarse la proporción que resulte de calcular que el capital sujeto a tributación se halla, respecto al capital de la Compañía, en la misma relación que las operaciones en España con las totales de la Compañía.

CASO. Una Sociedad extranjera, dedicada a negocios de fletamiento y a otros distintos, presentó declaración del capital con que operaba en España y se liquidó el impuesto; posteriormente, los balances para demostrar que no había aumento. Pero la Abogacía del Estado estimó que lo había, y líquido. Para fijar la base averiguó la proporción entre el importe de libras esterlinas de los fletes devengados fuera de España y los de España (territorio sujeto), deduciendo que correspondía a España una cantidad en libras que, al 40,40 por 100, representaban otra en pesetas, y hallando la diferencia entre ésta y la que declaró la Sociedad como aumentos de 1921 y 1922 (que era el aumento total y el capital de España), giró sobre esa diferencia el impuesto por ser ésa el aumento. El Tribunal Central revoca ese criterio.

El artículo 21 del Reglamento del impuesto establece que las Sociedades extranjeras que operen en España tributarán en cuanto al impuesto de derechos reales por el capital que destinen en el territorio sujeto a sus operaciones, a cuyo efecto antes de inscribirse en el Registro mercantil presentarán certificación en que se consigne tal importe, y anualmente presentarán copia de los balances para girar las liquidaciones complementarias que procediere, por los aumentos si los hubiese, debiendo calcularse que el capital sujeto a tributación se halla respecto al capital social total de la Compañía en la misma proporción que las operaciones en España se hallen con las globales de la entidad de que se trate.

Por lo tanto, es taxativo el procedimiento que señala el Regla-

mento del impuesto de derechos reales para averiguar si en los años sucesivos a la instalación de una Sociedad extranjera en España hay aumento de capital por el que se deba tributar y además peculiar del impuesto, y absolutamente independiente de las declaraciones de los interesados, las cuales sólo se tienen en cuenta al efectuarse la instalación de la Sociedad en España, y diferente asimismo del que señalan las disposiciones de la contribución de utilidades, que, por otra parte, abarca lapsos mayores de un año.

Si bien las operaciones de fletes, base que sirvió a la oficina liquidadora para establecer la proporción entre el capital social y el de las operaciones en España, constituyen las principales operaciones de la Compañía, no son las únicas ni la totalidad, y por ello, para determinar el capital operante de la Compañía, en España, en 1931, es preciso hallar la proporción aludida en ese plazo y deducir ese tanto por ciento del capital total desembolsado; si ese capital resultante—expresado en libras—es mayor que el capital—también en libras—con que se opera en España (territorio sujeto), al finalizar el año 1930 podrá apreciarse aumento del capital sujeto al impuesto y girarse éste sobre la diferencia, después de convertido en pesetas al cambio medio de 1931, haciendo, respecto de 1930, igual cálculo que respecto del de 1931. La base fijada por el liquidador es inaceptable porque parte del supuesto erróneo de que la cantidad destinada a operar en España es la que señala, y ésta se halla constituida por los aumentos durante 1921 y 1922 del capital social total. (Acuerdo del Tribunal Central de 22 de Octubre de 1935.) 97 de 1935.

XLVII

No hay incompatibilidad entre el fraccionamiento y el aplazamiento de pago del impuesto.

El artículo 18 de la ley del Impuesto de derechos reales, párrafo 4.^º, dispone que el liquidador podrá autorizar el pago por anualidades, iguales al 5 por 100 de la base, de las liquidaciones que se giren por herencia cuando en la porción de cada interesado no exista metálico ni bienes de fácil realización, siempre que los interesados lo soliciten antes de expirar el plazo reglamentario de pago y que

se garantice éste en la forma que el Reglamento dice. La cuestión discutida es si puede concederse el fraccionamiento para una liquidación de nuda propiedad que ya obtuvo en su día aplazamiento de pago hasta la consolidación del dominio. No existe precepto del Reglamento del impuesto que haga expresamente incompatible el aplazamiento de pago otorgable a las adquisiciones de nuda propiedad con el fraccionamiento que se concede en todas las adquisiciones hereditarias en que no exista metálico o bienes realizables, pues estos dos beneficios obedecen a causas distintas, siendo la del aplazamiento la imposibilidad de pagar en que se encuentra quien adquiere un capital no fácilmente enajenable y que no produce renta, y siendo la causa del fraccionamiento la imposibilidad de pagar un impuesto superior al 5 por 100 del capital adquirido en que puede hallarse quien adquiere un capital que le produce renta y que no es fácilmente realizable. Esta misma doctrina se estableció en Acuerdos del Tribunal Central de 10 de Mayo y 5 de Julio de 1932. El aplazamiento de pago referente a la nuda propiedad termina al consolidarse ésta con el usufructo (artículo 18 de la ley y 136 del Reglamento), y por ello entonces vuelve a correr el plazo para pagar (artículo 131 del Reglamento). Dentro de ese plazo de quince días ha de pedirse el fraccionamiento del pago. Consolidada la nuda propiedad con el usufructo por la muerte de la usufructuaria, la petición de fraccionamiento ha de hacerse en los quince días siguientes, y si no se hace, se halla fuera de plazo y debe negarse. (Acuerdo del Tribunal Central de 29 de Octubre de 1935.) 99 de 1935.

XLVIII

Procedimiento. Las cuestiones referentes a adiciones de fincas no incluidas en el inventario, y a la valoración del pasivo de una Sociedad de que el causante formaba parte, de las que nada dice la resolución de la Administración, no obstante haberse promovido ante ella por los interesados, son cuestiones incidentales que han de ser decididas al mismo tiempo que la principal, consignándose las razones y fundamentos del fallo, según el artículo 80 del Reglamento de 29 de Julio de 1924; y si no se ha hecho así, sino que el Tribunal Provincial se limita a comprobar algunos errores materiales, pero no razona las demás cuestiones el

expediente de comprobación es nulo y debe reponerse al momento oportuno para ser subsanado. (Acuerdo del Tribunal Central de 25 de Febrero de 1936.) 13 de 1935.

XLIX

Contrato de obras con suministro de materiales. Para que la distribución del precio de una contrata entre los materiales empleados y la ejecución de obra, o sea entre el suministro o transmisión de ambas y la ejecución de obras prevalezca sobre la presunción legal de que lo primero absorbe los dos tercios del precio y la segunda un tercio, es indispensable que tal distribución conste en el contrato mismo o en documento que forme parte integrante de él a todos los efectos, requisitos que no concurren si en la escritura no se especifica la cantidad que corresponde a cada uno de ambos conceptos, sin que pueda entenderse suple tal omisión una certificación del Ingeniero en que después de firmada la escritura se hace, aproximadamente, la distribución, pues tal certificación no forma parte de la escritura, ni está expedida con referencia a los pliegos de condiciones o estipulaciones de aquélla.

Esta doctrina, fijada repetidamente en 30 de Marzo y 27 de Julio de 1926, 13 de Mayo de 1930 y sentencia del Supremo de 17 de Febrero de 1932 y 28 de Marzo de 1923 es reiterada por el Tribunal Central con vista de los artículos 2º, número cuarto, de la ley del Impuesto y 18 y 25 del Reglamento. (Acuerdo del Central de 25 de Octubre de 1932.) 86 de 1932.

L

Contrato de obras con suministro de materiales. Derecho foral. Concierto económico. No procede exigir a una Sociedad domiciliada en las Provincias Vascongadas, contratista de una obra emplazada en territorio sujeto al impuesto, el correspondiente al de contrato de obras con suministro de materiales, por gozar aquélla de exención, dado su domicilio.

La oficina liquidadora liquidó el contrato como sujeto al im-

puesto, en concepto de contrato de obras con suministro de materiales. La Sociedad, domiciliada en las Vascongadas, impugnó la liquidación, alegando los artículos 29 y 30 del Concierto económico con las Vascongadas, reproducidos en el artículo 2.^º del Reglamento vigente del impuesto de Derechos reales, según los que, para la exacción del impuesto, no hay que atender al lugar en que se halla la obra—se trataba de un pantano en territorio no aforado—, sino al régimen foral o común del adquirente. El Tribunal Provincial rechazó este criterio, fundado en que el pantano es un bien inmueble, según el artículo 334 del Código civil; que el contratista, una vez construída la obra, la transmite a la otra parte contratante, y esa traslación de inmueble se halla sujeta al impuesto, según la regla primera del artículo 2.^º del Reglamento del Impuesto; que aunque se aceptase el criterio más jurídico *de que el objeto* del contrato de obras es del trabajo o prestación del arrendador, lo cual tiene carácter de mueble, según el artículo 336 del Código civil, hay que precisar quién sea el adquirente y quién sea el transmitente; sólo que el arrendador de los servicios es la Sociedad contratista, la cual los transmite al Estado, que es el arrendatario, mediante la contraprestación del precio; y estas calificaciones jurídicas de transmitente y adquirente no pueden ser desvirtuadas por el artículo 59 del Reglamento al decir que en estos contratos el impuesto lo paga el transmitente y no el adquirente; que si por estar domiciliado el contratista en las Vascongadas no hubiese de pagar el impuesto, equivaldría a admitir que la ley se había propuesto extinguir a los contratistas del territorio del derecho común, otorgando a los primeros una prima de consideración.

El Tribunal Central no admite esta doctrina, sino la contraria.

No hay duda que en el arrendamiento de obra con suministro de materiales el objeto de la transmisión es aquello a que se obliga el arrendador, o sea la prestación del servicio a realizar, el cual tiene carácter de bien mueble, según el artículo 336 del Código civil; los materiales suministrados son también muebles, por lo que, para aplicar los artículos 29 y 30 del Reglamento del Concierto económico de 26 de Diciembre de 1926 y 2.^º del del Impuesto de 16 de Julio de 1932, no hay que atender al lugar en que se hallen los bienes, sino al régimen foral o común de! adquirente; ya

que, según aquéllos, se exceptúan del impuesto los actos y contratos referentes a muebles si el transmitente, en las herencias, o el adquirente, en los contratos, tienen derecho al régimen foral, según el artículo 15 del Código civil, regla que el artículo 2.^º del Impuesto extiende a todas las provincias vascongadas. Según el artículo 1.546 del Código civil en los contratos de ejecución de obras el arrendador es el que se compromete a ejecutar la obra, y adquirente es el arrendatario; es decir, el que tiene el derecho a la obra que se compromete a pagar; y en los de suministro el adquirente es el que hace suyos los materiales suministrados, y por ello en el contrato de ejecución de obras con suministro de materiales el adquirente es el Estado; y como éstos se hallan sujetos al impuesto de Derechos reales, según el artículo 2.^º, número cuarto de la ley, deberá pagarse tal impuesto; pero comoquiera que, según el artículo 59 del Reglamento, en tales contratos lo abona, no el adquirente, sino el contratista; y como éste, en el caso actual, se halla exento, en razón a su domicilio, conforme al Concierto económico citado y al artículo 2.^º del Reglamento del Impuesto, según lo indicado, ya que si bien hay que atender al régimen del adquirente (que aquí es el Estado), por excepción, se impone en contratos mixtos el pago al contratista que goza de régimen foral, es visto que no se puede exigir el impuesto, pues al Estado no se le puede cobrar y al contratista tampoco, pues se gravaría a una persona exenta, según el concepto y según el artículo 2.^º del Reglamento del Impuesto, uno de cuyos principios fundamentales es la aplicación del Estatuto personal del contribuyente cuando se trata de muebles. Este criterio lo ha mantenido ya el Tribunal Central en sus acuerdos de 29 de 1933, 142 de 1934 de 18 de Abril de 1933 y 13 de Noviembre de 1934. Asimismo establece este criterio el Decreto de 22 de Septiembre de 1934 referente al traspaso del impuesto de Derechos reales a Cataluña, que dispone en su artículo 8.^º se aplique para la transmisión de bienes muebles el Estatuto personal, a tenor del artículo 4.^º del Estatuto de Cataluña, «entendiéndose por adquirente la persona legalmente obligada a satisfacer el impuesto (Acuerdo del Tribunal Central de 11 de Diciembre de 1934) 139 de 1934.

GABRIEL MAÑUECO,

Abogado del Estado.