

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1963.

LA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE UN APROVECHAMIENTO DE AGUAS PÚBLICAS ES COSA COMPLETAMENTE DISTINTA, A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO, DE LOS ACTOS Y CONTRATOS QUE LA ENTIDAD CONCESIONARIA CELEBRE CON LOS USUARIOS DE LAS AGUAS.

Antecedentes.—Una entidad concesionaria de un aprovechamiento de aguas públicas pretendió la declaración de que los contratos de suministro de las aguas con los usuarios de ellas no estaban sujetos al impuesto, y la Sala dice que la concesión administrativa cuestionada comprende la cesión temporal de un caudal de agua de dominio público a la concesionaria para su aprovechamiento, con la obligación por parte de ésta de ejecutar las obras necesarias para la construcción y conservación del canal correspondiente, pasando las obras, una vez terminado el periodo de vigencia del contrato, a formar parte del patrimonio del Estado, pero quedando al margen de la concesión los contratos que celebre la concesionaria con los particulares que deseen el agua para riego, cuyos contratos son extraños a la Administración e integrantes de relaciones jurídicas separadas e independientes, ya que la

concesión afecta al Estado y a la entidad concesionaria, y el suministro se produce entre ésta y los usuarios del agua suministrada.

La concesión es un acto de soberanía que liga al Estado con el concesionario y fija sus derechos y obligaciones, sin que entren en juego los contratos de suministro que aquél celebre con los usuarios, y por lo mismo no es sostenible, como con error entiende la demandante, que exista duplicación de imposición tributaria al liquidar los contratos con los usuarios de las aguas.

De ahí que la legislación del impuesto concrete los conceptos tributarios sin el menor margen de duda, porque por un lado el artículo 71 del Reglamento grava la concesión en cuanto a la transmisión de bienes de la Administración al concesionario, y de otro, los contratos que éste celebra con los particulares, en virtud de los que transmite un caudal de agua por unidades métricas, mediante precio u otra compensación onerosa, constitutivos de la figura «suministro», de acuerdo con el artículo 25 del Reglamento, que grava los de bienes muebles y concretamente los de agua, luz y fuerza motriz.

Por otra parte, la concesión no impone la entrega del aprovechamiento del agua a tercero para el riego u otros usos, y de ahí que si la entidad concesionaria la utilizase para su propio uso, no se produciría un nuevo acto sujeto al impuesto, pero esto no se produce cuando, como en el caso de autos, el caudal de agua se transmite a tercero mediante compensación onerosa.

Comentarios.—El problema es tan simple y tan descentrada la solución propugnada por la demanda, que apenas se comprende cómo pudo ser objeto de controversia, incluso hasta llegar a plantearla ante el Tribunal Supremo. Tan es así, que no hubiera tenido nada de extraño que la Sala hubiera apreciado la temeridad de la demanda e impuesto las costas a la contendiente.

Basta pensar en el argumento postrero de la Sala cuando hace la distinción entre el aprovechamiento de las aguas, como, por ejemplo, utilizándolas el concesionario para el riego de sus propiedades o cualquier uso directo de sus industrias, pero no cuando las hace objeto de granjería y negociación con terceros. En tal trayectoria se podría llegar a conclusiones peregrinas, como sería, apurando el argumento, el sostener que el dueño de una cosa, una

vez que satisfizo el impuesto, quedaba liberado del mismo por los actos de disposición de la misma, en aquellos casos en que a él le correspondiese el pago del gravamen tributario.

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1963.

LA NORMA LEGAL QUE IMPONE AL TRANSMITENTE, EN DETERMINADOS CASOS, LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO, ES APLICABLE AUN CUANDO EL PROPIO ADQUIRENTE TENGA PACTADA CON LA ADMINISTRACIÓN LA EXENCIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS, ES DECIR, QUE LA EXENCIÓN DE QUE PUEDA DISFRUTAR EL ADQUIRENTE NO LIBERA DEL PAGO AL TRANSMITENTE.

Antecedentes.—La Compañía Telefónica Nacional de España presentó en la Oficina liquidadora de Madrid, en 29 de julio de 1958, la declaración de compra a D. M. T. de un automóvil, marca «De Soto», que fué liquidada al 3 por 100 sobre la base de 180.000 pesetas, concepto «muebles», a cargo de la citada entidad.

No conforme la compañía con la liquidación, la recurrió ante el Tribunal provincial económico-administrativo, alegando la exención número 10, apartado B), del artículo 3.º de la Ley del Impuesto, y el Tribunal la anuló declarando que debía ser sustituida por otra girada a nombre del vendedor D. M. T., en virtud de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7.º de aquella Ley, que dispone que en los casos de exenciones del expresado apartado B) el pago del impuesto recae sobre la otra parte contratante.

Contra tal acuerdo, la Telefónica interpuso recurso ante el Tribunal Central, alegando que si prosperase la tesis combatida, la exención sería puramente nominal y sin efectividad real, ya que el vendedor, al saberse obligado al pago del impuesto, incrementaría el importe del precio en cantidad equivalente, y con ello la recurrente vendría obligada a pagar el impuesto, no obstante la exención que a su favor tiene específicamente reconocida en el citado precepto del artículo 3.º de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la competencia del Tribunal Central para conocer del recurso invocó la base 26 de su contrato con el Estado y el

artículo 159 del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo de 21 de noviembre de 1959, y terminó pidiendo «la improcedencia de girar liquidación alguna» por el contrato de compraventa del automóvil adquirido de D. M. T., lo cual fué rechazado por el Tribunal Central, que confirmó la liquidación impugnada.

La Compañía Telefónica recurrió en alzada ante la Presidencia del Gobierno, de acuerdo con las normas procesales contenidas en el contrato de la misma con el Estado.

La Presidencia desestimó el recurso de alzada y la empresa entabló nueva alzada ante el Consejo de Ministros, el cual nada resolvió, quedando confirmada por silencio administrativo la aludida resolución de la Presidencia del Gobierno.

Contra la negativa expresa de la Presidencia y la tácita del Consejo de Ministros, se entabló el recurso contencioso administrativo ante la Sala, que culminó en la sentencia que reseñamos, en cuyo pleito se pidió la declaración de que la expresada compañía está exenta del Impuesto de Derechos reales en todos los actos en que intervenga, con arreglo a los términos de su contrato con el Estado, contenido en el Decreto de 31 de octubre de 1964, sin que sea aplicable norma especial alguna por la que varíe el sujeto gravado, ni aun atribuyendo por excepción la obligación tributaria a la otra parte contratante, de manera que en ningún caso pueda por ello ser obligada la Telefónica a soportar las repercusiones que directa o indirectamente se le puedan producir en los precios, y que en el caso de que la Sala entienda que la resolución impugnada concuerda con los nuevos textos de la legislación del impuesto, se tengan éstos por impugnados, como contradictorios de los derechos reconocidos a dicha compañía por las bases 4.^a y 7.^a de su contrato con el Estado de 31 de octubre de 1946, e incluso por estar en contradicción con el artículo 96 de la Ley de Reforma Tributaria de 27 de diciembre de 1957, que limitó las facultades del Ministro de Hacienda, en el sentido de no alterar las exenciones individualmente reconocidas y consolidadas.

La Sala, en su sentencia, empieza por sentar que el problema planteado consiste en determinar si, como decidieron las resoluciones administrativas impugnadas, la Compañía Telefónica está

exenta del pago del impuesto por la compra de un automóvil y que el obligado al pago es el vendedor, al que debe ser girada la liquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.º de la Ley del Impuesto.

A continuación centra la cuestión y dice que la controversia gira en torno del contrato entre el Estado y la compañía, sobre las bases contenidas en la Ley de 31 de diciembre de 1945 y el Decreto de 31 de octubre de 1946, las cuales, en sus números 4.º y 7.º, establecen que el canon y la participación del Estado se considerarán como impuesto a todos los efectos legales y que en compensación la compañía estará exenta de toda contribución, arbitrio o tasa, con inclusión del Impuesto de Derechos reales, cuya legislación, tanto en la Ley como en el Reglamento, reconoce la exención de la recurrente respecto de los contratos en que recaiga sobre ella la obligación del pago, con repercusión del tributo al transmitente, en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado.

Esto supuesto, sigue diciendo la sentencia, la simple lectura de tales normas evidencia la carencia de fundamento de las pretensiones de la demandante, puesto que la exención se refiere a los casos en que ella sea la obligada al pago del impuesto, lo que no ocurre cuando es compradora de bienes muebles, puesto que, según el último párrafo del artículo 7.º de la Ley, en relación con su apartado d), no es la obligada al pago, sino que lo es la otra persona contratante, en nuestro caso D. M. T.

Esta argumentación la refuerza la Sala, añadiendo que la demandante esgrime el razonamiento sustancial de que estando pactada la exención tributaria de que goza la compañía, se altera el pacto, puesto que por el fenómeno de la repercusión o difusión del impuesto el transmitente aumentará los precios, y con ello, y al mismo tiempo, disminuirá los descuentos, con la consiguiente merma de los beneficios de la compañía; pero este razonamiento, dice la Sala, es a todas luces inaplicable al caso concreto enjuiciado, en el que la compra del automóvil se había efectuado cuando se giró la liquidación al señor T. C. y el precio es, por tanto, inalterable, careciendo, en su consecuencia, de eficacia tal argumento; siendo por lo demás claro que la jurisdicción del Tribunal no alcanza a las futuras contingencias que la compañía pueda

sufrir por el alza de los precios o la disminución de descuentos al recargar al fijarlos el importe del impuesto, porque sabido es que dicha jurisdicción no alcanza más que a los recursos contra vulneraciones de los derechos administrativos presentes y efectivos, y no sobre los posibles y remotos que puedan llegar a producirse.

Por último, la sentencia se refiere a la petición subsidiaria de la demandante de que se tengan por impugnadas la Ley y el Reglamento del Impuesto, y dice que no es admisible, porque solamente son revisables los actos administrativos que tengan categoría inferior a la Ley, y en cuanto al Reglamento, porque esa petición no fué planteada en la vía gubernativa.

En conclusión, la Sala desestima las pretensiones de la Compañía Telefónica, y, en definitiva, confirma las Resoluciones de la jurisdicción económico-administrativa, que acordaron la exención del pago del impuesto a favor de aquélla por la adquisición del coche «De Soto» y dispusieron que la liquidación se girase a nombre del vendedor.

Comentarios.—Antes de entrar en el examen del fondo del problema, no queremos silenciar un aspecto procesal previo, que la sentencia no roza, cual es el de determinar si la compañía demandante estaba legitimada para entablar el recurso ante la Sala y discutir la procedencia de una liquidación que no estaba girada a su cargo, sino a nombre del transmitente del automóvil, el señor T. C., puesto que la primitiva liquidación, girada a cargo de la compañía, fué sustituida por otra a nombre de ese señor por acuerdo del Tribunal Económico Provincial, confirmado por el Central, siendo este acuerdo el debatido.

Ante tal realidad, hay que recordar el texto del artículo 28 de la Ley de lo Contencioso-administrativo, que dice que están legitimados para recurrir contra los actos de la Administración, «los que tuvieren interés *directo* en ello», para llegar a la conclusión de que, sin desconocer que la recurrente tenga cierto interés en la contienda, no es el *directo* que exige la Ley, y, en definitiva, que es, cuando menos, muy dudoso que la demandante tuviese acción para entablar el pleito.

Eso dicho y entrando en el fondo, decimos que el problema

jurídico que nos ocupa ofrece, sin duda, novedad e interés, y, de alguna manera, presenta un aspecto de derecho constituyente.

Sabido es que la regla general y elemental, en cuanto al pago del impuesto, es que aquel que adquiere las cosas o derechos es el que ha de pechar con el gravamen fiscal. Así lo disponen terminantemente tanto la Ley del Impuesto, en su artículo 7.º, como su Reglamento, en el artículo 59; pero esta norma está rebasada y excepcionada en el párrafo último de los mismos artículos 7.º y 59, al añadir que «en toda convención en que sea parte, persona o entidad que disfrute como tal de exención o bonificación en virtud de lo establecido en los apartados B) y C) del artículo 3.º y en el 4.º de esta Ley, la obligación del pago del impuesto recaerá en la otra parte contratante, en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado». Lo cual quiere decir que quiebra en redondo la antedicha norma fundamental y elemental.

Tal criterio fiscal es difícil de justificar jurídicamente en el terreno de los principios, por no decir injustificable; porque si es completamente lógico que el legislador quiera que el Estado no tribute cuando es adquirente, puesto que sería absurdo que gravase su propio patrimonio cuando él es el adquirente, o, lo que es lo mismo, dando con una mano una parte de lo que recibe con la otra, ¿qué razón puede invocar para desconocer el referido principio fundamental, endosando al transmitente la obligación del pago del impuesto? No se ve otra que la puramente crematística, lo cual equivale a decir que semejante norma carece de soporte jurídico.

Al mismo tiempo no se puede olvidar que tal justificación, puramente económica, no deja de ser irreal, si no en todos los casos, si en gran número de ellos, porque el contratante y a la vez transmitente, que sabe que el gravamen fiscal ha de pesar sobre él, tendrá buen cuidado de procurar computarlo en el precio, elevando éste en lo necesario para compensarse del tributo, con lo cual la pretendida exención perderá su eficacia.

Esto ocurrirá, sin duda, en todos los contratos con el Estado, y especialmente en aquellos que adopten la forma de subastas y concursos, en los que el camino de la repercusión es más hacedero, ya sea aumentando el precio en sus ofertas, ya disminuyéndolo, especialmente en los contratos de ejecución de obras.

Los anteriores razonamientos y puntos de vista son de perfecta aplicación a todos los casos en que se transfiere al transmitente la obligación del pago del impuesto, aun sin tratarse de exenciones o bonificaciones, como son los de los apartados b) y d) del artículo 7.º de la Ley, reiterados en los números 2.º y 3.º del apartado 1) del artículo 59 del Reglamento, en los que, sin referirse a exenciones o bonificaciones, se impone al transmitente dicha obligación.

Una última consideración queremos hacer sobre la cuestión examinada: la exención supone una obligación inexistente para el adquirente de la cosa, y, sin embargo, la Ley la crea para imponerla a la otra parte contratante, lo cual encierra una anomalía jurídica insostenible, que, de hecho, desnaturaliza las exenciones y bonificaciones: si el acto en sí lo consideró el legislador acreedor al beneficio tributario, sea en consideración a su fin, a la cualidad de la persona adquirente, o por razón de bien común, ¿qué razón puede justificar la imposición al transmitente de una obligación tributaria que el adquirente no tenía, merced a la exención?

Cuanto queda expuesto y razonado adquiere singular relieve cuando la exención está especial y expresamente pactada en contrato solemne con la Administración, como lo está en el caso examinado, puesto que el pacto, como bilateral que es, lleva consigo prestaciones y compensaciones recíprocas, entre las que está el beneficio de la exención del impuesto, y siendo ello así, no parece razonable que el Fisco obtenga otras compensaciones de un tercero, al margen de lo pactado.

Como apostilla final, añadimos que el comentado precepto del último párrafo del artículo 7.º de la Ley del Impuesto, es una novedad en la historia de la legislación del impuesto, implantada en el artículo 85, párrafo 4.º de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, el cual fué transcrito literalmente en dicho artículo 7.º de la Ley.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1963.

LOS AYUNTAMIENTOS, COMO CONCESIONARIOS DE UN ABASTECIMIENTO DE AGUAS, DEBEN TRIBUTAR COMO TALES POR LOS CONTRATOS QUE CELEBREN CON LOS ABONADOS, SIN QUE LES COMPRENDA LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 673 DE LA LEY DE ADMINISTRACIÓN LOCAL DE 24 DE JUNIO DE 1955, NI TAMPOCO LA DEL NÚMERO 2.º DEL APARTADO C) DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEY DEL IMPUESTO.

Antecedentes.—El Ayuntamiento de León presentó en la Abogacía del Estado de la provincia la relación reglamentaria de los contratos de suministro de agua a sus abonados, y aquélla giró la correspondiente liquidación por el concepto suministros, número 21 de la tarifa, al 3 por 100, y no conforme la Corporación, la recurrió ante el Tribunal Provincial Económico-administrativo, el cual la confirmó, pero recurrido ese acuerdo ante el Tribunal Provincial Contencioso-administrativo, éste anuló la liquidación.

Ante tal decisión, el Abogado del Estado formuló el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 101 de la Ley de lo Contencioso-administrativo.

La Sala empieza por decir que lo que se ventila es si el contrato de suministro de aguas por un Ayuntamiento a sus abonados goza o no de la exención que concede a estas Corporaciones el artículo 673 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955 y los artículos 3.º y 6.º de la Ley del Impuesto y su Reglamento, respectivamente, en el número 2.º de su apartado C), y añade que esos últimos preceptos restringen, indiscutiblemente, la exención que con carácter más general había otorgado a las aludidas Corporaciones el artículo 673 citado, y que el argumento capital de la sentencia apelada lo constituye la afirmación para la exención, desde el momento en que, de un lado, la transmisión gravada proviene de contratos de suministros de aguas, bilaterales y onerosos, en los que el precio supone para el Ayuntamiento como suministrador una adquisición onerosa correlativa de su obligación de prestar el servicio, y, de otro lado, que el Ayuntamiento es contribuyente directo, a tenor del apartado 2) del artículo 59 del

Reglamento, al disponer que en los contratos, entre otros, de suministro de aguas, satisfará el impuesto el contratista.

En esto; añade la sentencia que nos ocupa, encierra un manifiesto error juridico-fiscal la sentencia combatida, al apreciar como adquisición el dinero percibido en tales contratos de suministro de los abonados como precio del mismo, ya que tanto del apartado 1.º del artículo 59 del Reglamento como del apartado 1.º, regla 2.ª, del artículo 2.º del mismo Reglamento, se deduce que la adquisición del dinero no tiene el concepto de adquisición de bienes a los efectos del impuesto, salvo en los préstamos, donaciones y seguros de vida; de manera que para el impuesto el verdadero adquirente es el que recibe los bienes de que se trata, no el que recibe el dinero; y de ahí la exención contenida en el número 2.º artículo 3.º de la Ley y el correlativo del Reglamento, al determinar que gozan de ellas «las entregas de cantidades que constituyan precio de bienes de todas clases o pago de servicios personales o de créditos».

De todo ello deduce la Sala que, aunque el impuesto debiera recaer sobre el suministrado, lo cierto es que la Ley lo impone como excepción al contratista, y, por consiguiente, el Ayuntamiento, como tal contratista, debe pagar el impuesto, y ello, pese a la exención que la Ley y el Reglamento del Impuesto, en relación con el artículo 673 de la Ley Municipal *consigna*, cuyo ámbito de aplicación era más amplio que el contenido en esos dos textos.

En definitiva, la sentencia revoca la del inferior y declara que los contratos de suministro de agua que el Ayuntamiento celebra con los particulares no están exentos del impuesto.

Comentarios.—Compartimos la tesis de la sentencia reseñada y también, sustancialmente, la argumentación en que se apoya.

La objeción fundamental que se pudiera esgrimir contra la doctrina de la Sala es la que desarrolla la misma Sala cuando se refiere a la exención expresa del número 2.º de los artículos 3.º y 6.º, número 2.º, respectivamente, de la Ley y del Reglamento, al consignar la exención de «las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes o pago de servicios personales o de créditos», circunstancias que concurren en el caso, pero tal punto de vista queda neutralizado con lo que, como norma espe-

cial, dicen el artículo 7.º, apartado b), de la Ley, y el número 2.º del artículo 59 del Reglamento, imponiendo al contratista el pago del impuesto en los contratos de suministro, entre otros.

Otro argumento, a primera vista definitivo, es el que nace del texto de la letra C), número 2.º, de los artículos 3.º y 6.º de la Ley y el Reglamento, respectivamente, al consignar la exención a favor de las aludidas Corporaciones «por las adquisiciones a título oneroso en que recaiga *directamente* sobre las mismas la obligación del pago del impuesto: «efectivamente, ese texto consigna la exención, pero al mismo tiempo la restringe al exigir que la obligación del pago recaiga *directamente* sobre la Corporación, lo que no ocurre en el caso, ya que su obligación no nace de la regla general que la impone al adquirente de los bienes, sino de la excepción que el texto legal consigna, trasladándola al contratista en los contratos de suministro.

La misma argumentación es aplicable a la exención del artículo 673 de la Ley de Régimen Local, referida a las mencionadas Corporaciones por «los actos y contratos en que intervengan, siempre que con arreglo a la Ley les fuese imputable el pago...»; todo ello aparte de que, en todo caso, cualquiera que sea el alcance de ese artículo 673, quedaria neutralizado por los citados preceptos de la Ley del Impuesto, especial y posterior a la de Régimen Local.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.