

Fiscal

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 1966.

NORMAS PARA LIQUIDAR LAS RELACIONES ANUALES DE SUMINISTROS DE ENERGÍA ELÉCTRICA PRESENTADAS POR LAS EMPRESAS SUMINISTRADORAS.

Antecedentes.—En enero de 1961 se presentó en la Oficina liquidadora de Madrid por la Entidad «Eléctricas Leonesas», S. A. una relación haciendo constar el suministro de energía eléctrica para la tracción de la R. E. N. F. E. del año 1960 por un importe de 10.853.419,63 pesetas en el que estaba incluido el recargo de O. F. I. L. E. correspondiente.

Sobre tal cantidad, la Abogacía del Estado giró la oportuna liquidación al 3 por 100, concepto suministros, por un total de 280.929,15 pesetas, ingresado a su tiempo.

La Entidad contribuyente entabló recurso contra la liquidación alegando que los suministros a la R. E. N. F. E. *estaban* exentos del impuesto por la Ley del mismo de 21 de marzo de 1958, artículo 3.º, letra B), apartado 8.º, según el cual están exentos los actos y contratos en los que la obligación de pago recaiga sobre la R. E. N. F. E., estando atribuido a la misma el carácter de sujeto pasivo del Impuesto en el artículo 74 del Reglamento de *Verificaciones Eléctricas* de 18 de marzo de 1954, salvo el caso de que en la tarifa de aplicación se haga constar lo contrario, en cuanto al consumo de energía eléctrica por el Estado, provincia

o Municipio, son de cuenta del consumidor, estando encargadas las Compañías suministradoras de la recaudación de los mismos, criterio interpretativo general, confirmado de modo particular para el caso concreto de la reclamación por la Orden del Ministerio de Industria de 4 de febrero de 1954.

En ella se determina que tales normas están en contradicción con lo establecido en el impuesto de Derechos reales, pues que si bien éste, en el artículo 59 de su Reglamento, número 2.º, dice que en los suministros de alumbrado, cualquiera que sea la otra parte contratante, satisfará el impuesto el contratista, esta última expresión hay que interpretarla en el sentido de ser el contratista el que materialmente realice el pago en calidad de recaudador del Impuesto, condición ésta que se deriva del citado artículo 74 del Reglamento de *Verificaciones Eléctricas*, pero no que en definitiva haya de soportar la carga tributaria, que, de otra parte, siempre sería aplicable la exención tributaria del Decreto-Ley de 24 de marzo de 1950, amparada en la disposición transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto, y también en su disposición transitoria 1.ª, en cuanto establece que sus preceptos, en cuanto modifiquen las disposiciones anteriormente en vigor, se aplicarán a los actos y contratos causados y celebrados a partir de 1 de mayo de 1958, y como los suministros a la R. E. N. F. E. se iniciaron en 1949, había de entenderse el contrato de suministro con carácter ilimitado, en cuanto al tiempo, desde ese mismo momento.

El Tribunal provincial denegó el recurso fundándose en que, realizado el suministro en el año 1960, le era aplicable la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, ya que en el artículo 59, número 2 del Reglamento de la misma dispone que en los suministros de electricidad, cualquiera que sea la otra parte contratante, satisfará el impuesto el contratista, en el caso la recurrente, de donde es inoperante la exención que pudiera asistir a la Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles.

El fallo fue recurrido ante el Central alegando que la Administración había admitido la exención hasta la publicación de la actual Ley del Impuesto, y debió seguirla aplicando, ya que no puede admitirse que la Administración estime que el contrato nace en el momento en que fiscalmente le sea más conveniente

a aquélla, sino que su fecha ha de fijarse en forma objetiva y al margen de todo oportunismo. En definitiva, habiendo producido efectos el contrato desde 1959, no puede serle aplicable la nueva legislación.

El Tribunal Central, al conocer en alzada empieza por decir que son tres las cuestiones a dilucidar, y que la primera consiste en determinar si, como sostiene el inferior, los suministros de energía eléctrica realizados a partir de 1 de mayo de 1958 están sometidos a la Ley del Impuesto de ese año, o si más bien, como sostiene la Entidad reclamante, cuando tales suministros nacen de Convenciones anteriores han de aplicárseles las disposiciones entonces vigentes. La segunda cuestión se refiere a si para el caso de que sea aplicable dicha Ley fiscal es procedente la exención postulada; y el tercer problema consiste en determinar en el caso de que esté sujeto al Impuesto el suministro, si la base liquidable debe comprender, además del suministro, el importe del recargo O. F. I. L. E., como lo engloba la Oficina gestora.

La primera cuestión exige definir el concepto de los suministros en litigio, a tenor de la Ley de 19 de septiembre de 1942, que sustituyó las normas entonces vigentes por la presentación en el mes de enero de cada año por las respectivas suministradoras de declaración jurada comprensiva de los suministros efectuados en el año anterior con las cantidades percibidas, con una sola liquidación por el total importe, sin distinguir la fecha de los contratos.

Esta normativa fue recogida en el Reglamento de 1949, y por ello cabe interpretar tal disposición en el sentido de que en tales supuestos el devengo del impuesto trae su causa, a diferencia de los demás actos y contratos, de la prestación del servicio y percepción de su importe, de donde se deduce que los suministros efectuados a partir de 1 de mayo de 1958 se rigen por la nueva Ley del impuesto y los efectuados antes de esa fecha por la anterior legislación.

A la misma conclusión se llega—sigue diciendo el Tribunal—, a la vista del artículo 51 del Reglamento vigente, en el que se ve que la obligación tributaria no nace en estos suministros de la perfección del contrato, sino del suministro realizado por entender el legislador que la cosa se halla indeterminada y subor-

dinada a las necesidades del adquirente, siendo indeterminada la deuda tributaria hasta que se determine la energía consumida y su precio.

En el caso, como los suministros son posteriores a la Ley de 21 de marzo de 1958 se rigen por su texto, y como se trata de suministros a la R. E. N. F. E. correspondientes a 1959, no puede prosperar la pretendida adquisición de derechos como consolidados individualmente al amparo de la transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto de 1958, y ha de rechazarse la aplicación del beneficio de exención del Decreto-Ley de 24 de marzo de 1950, en virtud de la norma derogatoria de la citada transitoria.

En cuanto a la procedencia de aplicar la exención del Reglamento de 24 de marzo de 1958, artículo 3.º, B), número 8.º, a cuyo tenor están exentos los actos y contratos en que la obligación de pagar el impuesto recaiga sobre la R. E. N. F. E., tampoco es procedente, dado que se trata de una exención de carácter subjetivo y, por tanto, solamente puede beneficiarse de ella dicha Entidad cuando sea sujeto pasivo del Impuesto, requisito que no se da en el caso, en el que la obligación de pago, según el artículo 7.º de la Ley del Impuesto recae sobre el contratista del suministro, cualquiera que sea la otra parte contratante, lo que quiere decir que la carga tributaria recae como contribuyente directo sobre la recurrente.

Respecto a la tercera cuestión enunciada, esto es, a si la base de liquidación ha de comprender el recargo de O. F. I. L. E., basta observar que no representa para la Empresa suministradora producto directo, sino que la perceptora es una simple recaudadora que ha de poner lo recaudado a disposición de la Oficina regulada por el Reglamento de *Verificaciones Eléctricas*, siendo el recargo precio de suministro para aquellas Entidades que obtienen de dicha Oficina compensaciones económicas por producción de energía térmica o nuevas instalaciones, y ellas, en todo caso, serán las obligadas a presentar las oportunas declaraciones a efectos de la declaración y pago del impuesto han de recibir las referidas compensaciones.

En definitiva, el Central anula la liquidación y ordena que sea sustituida, en cuanto a este extremo, por otra en la que no se incluya el citado recargo.

Comentarios.—Si se para la atención sobre los tres problemas o aspectos que la resolución que examinamos ofrece, y que en ella se analizan, fácilmente se echa de ver que la fuerza de la argumentación no tiene la misma claridad y eficacia en todos ellos.

El tercero, esto es, el referente al recargo de O. F. I. L. E., consistente en dilucidar si tal recargo ha de estimarse comprendido en la base liquidable, el razonamiento del Tribunal es claro y convincente: no debe formar parte de ella, porque ni, en realidad, se trata de fluido suministrado ni su importe lo perciben los usuarios de la energía eléctrica, ni las respectivas Compañías productoras se benefician de aquél, como es lógico, en tal concepto, sino que lo que en realidad ocurre es que se trata de un recargo que aquéllas retienen para entregarlo a terceros por medio de la Oficina creada por el Reglamento de *Verificaciones Eléctricas*, la cual lo distribuye, como compensación económica a las Empresas eléctricas, que o bien producen energía térmica supletoria o bien estable en nuevas líneas eléctricas; y, eso supuesto, es lógico que si el recargo aumenta su patrimonio, sean ellas las obligadas a tributar.

No se puede decir, en cuanto a claridad se refiere, otro tanto de los otros dos problemas fundamentales desenvueltos en la Resolución controvertida, cuales son el referente a si las productoras son las que deben pechar con el impuesto o más bien son meras recaudadoras; y el relativo a la aplicación al caso de la vigente Ley del Impuesto.

Sobre el primero hay que decir que es innegable que tanto el artículo 7.º de la Ley del Impuesto, como el 59 de su Reglamento, dicen que en los actos de suministro de alumbrado, entre otros, satisfará el impuesto el contratista, pero también es verdad que los mismos artículos, en su primer apartado, dicen que el impuesto se satisfará, por regla general, por el que adquiera o recobre los bienes gravados o por aquel a cuyo favor se reconozcan, transmitan, declaren o adjudiquen los bienes, créditos o derechos; y ante tal antinomia, dentro de un mismo artículo, no cabe otra solución que la de sostener que el contratista no es un contribuyente propiamente dicho, sino el obligado a retener el importe del tributo. o sea un mero recaudador, con lo cual la radical an-

tinomia quedaria subsanada. Y esta consideración parece confirmarse teniendo en cuenta lo difícil, si no imposible, que sería en la práctica el cobro del impuesto a los numerosísimos consumidores en los suministros de fluido eléctrico.

Finalmente, por lo que hace a la aplicación de la Ley del Impuesto de 1958 a los suministros cuestionados, tampoco parece definitivo el razonamiento de la resolución, porque, de hecho, el fluido se haya aprovechado en parte por los usuarios a partir de 1 de mayo de ese año, la obligación de suministrarlo es anterior a esa fecha, y desde el nacimiento de ella ha de arrancar la obligación de tributar, no del momento en que se cumple.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 1966.

LA PERSONA OBLIGADA AL PAGO DEL IMPUESTO ES SIEMPRE REGLAMENTARIAMENTE LA ADQUIRENTE DE LA COSA O EL DERECHO DE QUE SE TRATE, AUNQUE SE PACTE QUE EL TRANSMITENTE ADQUIERE ESA OBLIGACIÓN, LO CUAL QUIERE DECIR QUE EL SEGUNDO CARECE DE ACCIÓN PARA RECURRIR CONTRA LA LIQUIDACIÓN.

Antecedentes.—El Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional pactó en escritura pública la concesión de un cuantioso crédito hipotecario a la Entidad A. del C., S. A., con hipoteca a favor del primero, con el pacto expreso de que la deudora se obligaba a pagar cualquier impuesto, tasa o arbitrio que grave a la prestamista, así como a los documentos y actos de formalización del préstamo y su cancelación.

Presentado el documento a liquidación, fue liquidado por el concepto de hipoteca en importante cuantía a cargo del dicho Instituto prestamista.

La Entidad prestataria interpuso recurso económico-administrativo ante el Tribunal provincial, alegando que el artículo 29 de la Ley de Fomento y Renovación de la Marina Mercante de 12 de mayo de 1956 concedía la bonificación del 50 por 100 de los impuestos de Derechos reales y timbre a todos los actos y con-

tratos que durante el plazo de diez años se concertaron por razón de la construcción de buques, añadiendo que si bien es cierto que el artículo 484 de la Ley de Reforma Tributaria autorizó al Ministro de Hacienda para revisar cuantas exenciones y bonificaciones del referido impuesto existían en aquel momento por Leyes especiales y que el artículo 4.º de la Ley de dicho Impuesto de 21 de marzo de 1958 limitó la bonificación de referencia a los contratos de obras o mixtos de obras con suministro para la construcción de nuevos buques y a los préstamos con garantía hipotecaria destinados a tal fin, no lo es menos que posteriormente la Ley de 17 de julio de 1958 sobre el Crédito Naval reafirmó que la concesión de préstamos se ajustaría rigurosamente a lo dispuesto en la antedicha Ley de 12 de mayo de 1956, así como el artículo 25 del Decreto de 29 de enero de 1959 dispuso que los contratos navales disfrutarán en relación con los préstamos para modernización de sus astilleros de todos los beneficios aplicables a navieros o armadores para la construcción de buques, y que por Decreto de 23 de junio de 1960 se prorrogó el plazo de dos años concedido para la modernización de los astilleros; que, de otra parte, el artículo 96 de la referida Ley de Reforma Tributaria establecía que el Ministerio de Hacienda dictaría las disposiciones transitorias que fueran precisas para el respecto adquiridos y consolidados individualmente, circunstancias que, a su juicio, concurrían en los beneficios establecidos por la Ley de 12 de mayo de 1956, y que, siendo evidente que por medio de un Organismo oficial se concedió el préstamo de que se trata, no podía el mismo Estado desconocer la bonificación, por lo que se suplía tal reducción, con devolución de la cantidad precedente.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación fundándose en que la Ley del Impuesto, artículo 4.º, 2, sólo autoriza la bonificación cuando se trata de la construcción de buques y no al supuesto de la modernización de los astilleros a que se destina el préstamo.

Apelado el fallo, el Central plantea la cuestión de la legitimación activa de la recurrente y dice que el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento económico-administrativo establece que podrán entablar reclamaciones de ese orden aquellos cuyos intereses legítimos personales y directos resulten afectados por el acto

de que se trate, precepto que remacha el artículo 166 de la Ley Tributaria de 28 de diciembre de 1963, diciendo que los actos de gestión tributaria serán impugnables por los sujetos pasivos y responsables en su caso; a lo que agrega el artículo 7.º de la Ley del Impuesto de 21 de marzo de 1958, al concretar el sujeto obligatorio del impuesto, que lo satisfará el que adquiriera los bienes o derechos, cualquiera que sean las estipulaciones que en contrario fijen las partes.

En su consecuencia—dice la Resolución que analizamos—, la recurrente carece de acción para impugnar la liquidación cuestionada por no tener la condición de sujeto pasivo del tributo ni afectar la liquidación a sus legítimos intereses personales y directos.

Añade después, a mayor abundamiento, que aun admitida la legitimación activa, el recurso no podría prosperar, porque la Ley del Impuesto limita la bonificación del 50 por 100 a los contratos de obras o mixtos de obras con suministro que se otorguen para la construcción de nuevos buques en los astilleros españoles por encargo de Empresas españolas y con destino a sus flotas respectivas hasta el 12 de mayo de 1966, y a los contratos de préstamo con garantía hipotecaria que para la construcción de tales buques se otorguen en la forma prescrita en el artículo 3.º de la Ley de Hipoteca Naval, siempre que el importe se invierta totalmente en la construcción de la nueva nave.

Por otra parte, la Ley de Crédito Naval de 17 de julio de 1958 sobre Crédito Naval no contiene referencia alguna a beneficios sobre los préstamos para la modernización de los astilleros, ni el artículo 25, en fin, del Reglamento de 29 de enero de 1959 para el Fomento de la Marina Mercante podría modificar, dado su rango, los términos de la Ley que desarrolla.

Comentarios.—Estamos de completo acuerdo con la doctrina que la Resolución analizada desarrolla, la cual ha sido objeto de estudio en no pocas Resoluciones del Tribunal Central, e incluso en sentencias del Tribunal Supremo, como las de 4 de octubre de 1944 y 23 de abril de 1955, ambas contestes. La última Resolución de que tenemos noticia es de 26 de marzo de 1965, y en

ella se estudia concretamente el problema, conteniendo la misma doctrina que la precedente Resolución. Dicha Resolución del 65 ha sido comentada con cierta extensión en el número de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO de marzo-abril del corriente año 1966, al cual nos remitimos para evitar repeticiones.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado.