

La repercusión contributiva en los arrendamientos urbanos ⁽¹⁾

NATALIO REAL DE LA RIVA
Abogado

SUMARIO: Planteamiento.—I *Nociones de Derecho Tributario*.—II. *Normalidad y anormalidad fiscal*.—III. *Repercusión contributiva*.—IV. *Cuadro de coeficientes aplicables en la repercusión después de las subidas experimentadas desde el año 1946*.—V. *Juicio sobre la repercusión fiscal*.

La legislación fiscal adolece, en ciertos casos, de claridad expositiva, y como las relaciones jurídicas derivadas de los arrendamientos urbanos son algo enrevesadas, esto determina que la repercusión de los aumentos contributivos en los alquileres en la que se mezclan ambos elementos resulte una cuestión en extremo confusa, embarazosa y poco grata. La desorientación es grande en este punto. Hay inquilinos que por tal concepto satisfacen más de lo que en rigor les corresponde, y, en cambio, propietarios que sin saberlo se están perjudicando en ello. Y como el problema, después de los varios aumentos que ha sufrido la contribución urbana desde 1946, reviste hoy cierta importancia, creemos que merece la pena dedicarle unos minutos con el fin de lograr una solución armónica.

Repercutir una cantidad equivale, en última instancia, a reintegrarse de ella. Si el Decreto-ley de 11 de enero de 1946, ratificado por el artículo 126 de la L. A. U. de 31 de diciembre del mismo año, en concordancia con otras disposiciones de más limitado alcance, de las que también nos ocuparemos, otorgan a los propietarios el derecho y la facultad de repercutir sobre los inquilinos los aumentos de contribución urbana introducidos desde el citado año 1946, pudiendo aumentar los alquileres en proporción a los recargos contributivos señalados, resulta indiscutible la conveniencia de recordar aquellas nociones de carácter general y muy frecuente uso en materia fiscal.

1.º La contribución territorial urbana es uno de los impuestos importantes llamados de producto porque viene a gravar el rendimiento de los edificios.

El valor es la estimación económica de una cosa en términos generales. Los valores son variables, pero existen dos cauces de valoración muy conocidos: valor en venta, que es la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para un inmueble en una fecha determinada, y el valor en renta que es el producto o beneficio que un inmueble rinde o es susceptible de rendir

(1) Este trabajo forma parte, de una publicación más extensa bajo el epígrafe "Tres cuestiones fundamentales de Arrendamientos Urbanos", que pronto aparecerá.

anualmente y cuyo importe, capitalizado a base de los porcentajes normales, arroja el valor completo total. La contribución urbana tiene en cuenta este segundo valor. Ahora bien, la imposición no recae sobre el producto total o bruto que de los bienes se obtiene, sino precisamente sobre el rendimiento neto o líquido, cantidad que resulta después de rebajados (del producto íntegro) los gastos calculados para sostenimiento y entretenimiento del inmueble, posibles pérdidas de rentas y suministro de agua, servicios de calefacción y ascensor, cuando éstos se encuentran comprendidos en la renta y corren a cargo también del propietario (art. 6.º del Reglamento de 24 de enero de 1894 y art. 32 del Reglamento de 15 de septiembre de 1932).

Los tipos de descuento, por huecos y reparos, que se aplican a cada edificio son los siguientes:

A)	Edificios destinados a viviendas:	
	a) Arrendados	25 por 100
	b) Habitados por sus propietarios... ..	20 por 100
B)	Edificios industriales o locales mercantiles.	33 por 100
C)	Manicomios, Sanatorios, Balnearios, Grandes Hoteles, Bancos, Colegios, Casas sociales, etc.	30 por 100
D)	Almacenes	35 por 100
E)	Mercados, garajes, cocheras, cuadras, vaquerías, plazas de toros, frontones descubiertos	25 por 100
F)	Edificios cubiertos para espectáculos	50 por 100
G)	Hipódromos, velódromos, estadios y parques	15 por 100
H)	Muelles particulares... ..	20 por 100
I)	Solares con productos	6 por 100

Además de los descuentos anteriores, cuando el suministro de los servicios de agua, ascensor y calefacción corre a cargo del propietario, se introducirán las siguientes rebajas (D. 30 mayo 1941):

Por el servicio de agua	3 por 100
Por el ascensor... ..	2 por 100
Por el servicio de calefacción	12 por 100

La aplicación de los descuentos anteriores habrá de efectuarse por separado para cada una de las viviendas o locales de la finca, según su destino, de tal manera que el descuento sea proporcional a su disfrute. En idéntica forma se hará en los descuentos por agua, calefacción y ascensor, siempre que tales servicios se abonen por el inquilino con independencia de la renta, es decir, además de ésta.

Introducidos sobre el ingreso bruto o real todos o parte de los descuentos anteriores, según proceda en cada caso, queda hallado el rendimiento neto líquido imponible de un edificio que el Estado toma como base de su impuesto como riqueza urbana. Aplicando sobre el

líquido imponible el tipo de gravamen o tanto por ciento establecido se obtiene la cuota del Tesoro. Pero el importe de la contribución a satisfacer se nutre o se compone no sólo de la cuota del Tesoro, sino también de los aumentos o recargos que el Estado impone directamente o autoriza a imponer para cubrir diversas atenciones. Y así, en 1945, antes de los aumentos objeto de la repercusión, la contribución urbana se eleva en total al 23,22 por 100, es decir, el 17,20 por 100 como cuota del Tesoro y por recargos el 6,02 por 100.

En consecuencia, es fácil comprender las dos únicas formas por las cuales puede elevarse la contribución urbana de un inmueble:

A) Si aumenta el rendimiento líquido y, por tanto, la base imponible del impuesto.

B) Si el Estado eleva el tanto por ciento relativo a la cuota del Tesoro o el tanto por ciento correspondiente a los recargos; en una palabra, si asciende la cuota contributiva.

El apartado A), en puridad, no eleva para el contribuyente dicho impuesto, ni viene a agravar en nada su situación fiscal. Sólo ocurre (en buenos términos de técnica hacendística) que se amplía la base impositiva por el aumento cierto de la riqueza líquida, y en consecuencia aumentan correlativamente y en justa proporción la cuota del Tesoro y los recargos, en una palabra, la contribución total (el particular tributa más porque recibe más). En tal supuesto no existe elevación contributiva, aunque las cifras en realidad se alteren.

Por el contrario, donde reside la verdadera elevación contributiva es en el caso del apartado B) cuando el Estado, tomando por base la misma riqueza urbana invariada, aumenta los tipos del impuesto (sea la cuota del Tesoro o los recargos acumulados). Entonces sí, porque el particular que ingresa 100 pesetas líquidas varía su situación fiscal de ser la cuota a satisfacer el 10 por 100 de tal suma a si el tipo se recarga en un 5 por 100 más. La cosa es clara.

Para el establecimiento de la contribución urbana juega un papel muy importante conocer el rendimiento efectivo total de esta clase de inmuebles, ya que partiendo de dicho producto, descontando lo que proceda por gastos de entretenimiento y demás ya señalados, se llega al líquido imponible que sirve de base al Impuesto.

A través de dos cauces principales conoce Hacienda la situación de tales inmuebles: mediante la declaración jurada por alta que hacen los propietarios dando cuenta de la renta que obtienen (y de las deducciones respectivas por los conceptos anotados) y a través de las Oficinas del Catastro urbano que, con arreglo a los informes técnicos, fijan las rentas susceptibles de producir los inmuebles. Consignemos que la labor del Catastro es lenta y empinada y que por lo regular se nutre de la propia información que dan los propietarios.

2.º Los contribuyentes pueden encontrarse, respecto a la Hacienda en orden a la contribución territorial urbana que nos ocupa, en alguno de estos casos: a) Que la realidad particular coincida con la realidad oficial, porque el particular haya atemperado sus declaraciones

a las cifras exactas que obtiene como producto de sus fincas. *b)* Que el propietario formule declaraciones por debajo de la situación real, declaraciones que Hacienda acepta como buenas y gira una contribución inferior a la que justamente corresponde. *c)* Que el particular formule declaraciones inexactas con datos superiores al producto que ingresa, y *d)* Que la realidad oficial estime justo un líquido imponible superior a las rentas que efectivamente el propietario ingresa y se gire contribución con arreglo a esos datos oficiales, descartando el beneficio real. Veamos:

(El supuesto del apartado *a)* refleja la situación típica y característica, de la que surge la repercusión contributiva que el propietario puede hacer valer cerca de sus arrendatarios, lo mismo de viviendas que de locales de negocio. Y como este punto es el tema central de nuestro trabajo, antes daremos paso a los demás supuestos enunciados.)

Cuando el propietario ha formulado declaraciones de rentas por bajo de los ingresos ciertos que percibe (que es el supuesto *b)*, no viene autorizado legalmente para repercutir de los inquilinos los aumentos que su contribución experimente y hasta tanto que normalice su situación fiscal, aparte de que en tales condiciones a nadie se le ocurriría efectuarlo; y si es cierto que con tal práctica ya se beneficia en la misma proporción que a la Hacienda defrauda, hoy se expone, además, a que los inquilinos, sabedores de que tributa defectuosamente por haber falseado las declaraciones, pidan certificación oficial de lo que en éstas consta y reduzca a tales cifras las rentas venideras, sin que pueda el propietario en cuestión remediar el voluntario fraude cometido. (Art. 14 de la Ley de 31 de diciembre de 1945 y art. 133 de la L. A. U.).

Aquellos propietarios que involuntaria, negligentemente o por otros motivos difíciles de justificar estuvieren pagando una contribución inferior, deben aprovechar aquellas moratorias que Hacienda concede para que los contribuyentes normalicen su situación fiscal.

Y ahora nos referimos al supuesto *c)*, cuyo enunciado no es tan absurdo como a primera vista parece, ya que es posible que algún propietario haya razonado puerilmente de este modo. Si la contribución urbana guarda relación con el producto, cabe la posibilidad de que, inflando mi declaración con fines tributarios, pueda luego levantar los alquileres, elevándolos proporcionalmente a las cifras de aquella declaración. Si alguno tal hiciera, sólo de incauto peca, pues utilizando ese razonamiento no logrará subir el alquiler ni una peseta (artículo 127 de la L. A. U.). y, en cambio, el Fisco, aprovechando su declaración, le gira una contribución inflada, que ni siquiera puede repercutir y trasladar al inquilino, pues el artículo 13 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 dice "que cuando el líquido imponible de una finca se eleve sobre el efectivo por voluntad del propietario en ningún caso podrá éste repercutir el exceso sobre los inquilinos".

En cambio, "si la Administración de Hacienda fija por sí misma a una finca urbana un líquido imponible superior al determinado por los alquileres devengados por todos los conceptos (que es el supuesto *d*), el propietario tiene derecho a repercutir proporcionalmente sobre los inquilinos la contribución correspondiente al exceso en forma de elevación del alquiler", según dispone de manera taxativa el ya citado artículo 13 de la Ley de R. T. de 16 de diciembre de 1940 y la Orden de 18 de noviembre de 1943. Mas este caso no es propiamente típico de la repercusión arrendaticia, aunque por primera vez se utilizara entonces el concepto de la repercusión sobre los alquileres, sino que es más bien una fórmula expediente para deshacer la irregularidad fiscal que supone fijar a un inmueble un líquido imponible superior a su producto efectivo y el deseo de desgravar al propietario de este exceso que venía a remachar el clavo de un alquiler ridículo, y por ello, mientras dura la situación anómala, el dueño puede repercutir la diferencia o exceso sobre los inquilinos y además "sea cual fuere la fecha de la edificación u ocupación de la finca, cuando las rentas asignadas a la misma en virtud de inspección del Servicio del Catastro urbano y no por declaración formulada por el propietario resultaren superiores a las que vinieren satisfaciendo sus inquilinos o arrendatarios, desalojada que sea por éstos podrá pactar con los nuevos una renta igual a la atribuída por dicho Servicio".

Dada la importancia que tiene para la Administración de Hacienda conocer y constatar la verdadera riqueza urbana, no solamente conciecciona el Padrón de edificios y solares de cada término municipal, en el que se recogen las fincas que aparecen en el Registro fiscal, no exentas de contribución, con expresión del líquido imponible, cuota del Tesoro, recargos, contribución total a satisfacer y nombre y circunstancias de los contribuyentes, sino que además realiza constantes esfuerzos para estimular la sinceridad del contribuyente, ofreciéndole las moratorias, que vienen a ser una especie de "borrón y cuenta nueva", moratorias que son también a veces preludio de un nuevo ascenso tributario. Y así, antes de los aumentos contributivos objeto de repercusión, la Ley de Presupuestos del Estado de 31 de diciembre de 1945, en su artículo 14, concedió una moratoria para que antes del 1.º de marzo de 1946 los contribuyentes suplieran sus declaraciones cuando no se atemperaran a la realidad, pues si no lo hicieren, los inquilinos podrán reducir sus pagos a los límites tomados como base tributaria. Independientemente de esta o de cualquier moratoria, el propietario debe de dar a conocer a Hacienda, mediante la oportuna declaración, los aumentos de renta que efectivamente hubiere tenido, dentro del trimestre natural en que comenzaron a percibirse aquellos aumentos, para que dentro del trimestre siguiente la Administración de Hacienda gire el impuesto con la subida correspondiente, pues de no hacerlo, además de defraudar al Fisco, no se estará en condiciones de repercutir las diferencias sobre los alquileres, ya que es principio inexcusable para que la repercusión proceda que las rentas declaradas a la Hacienda

sean reflejo fiel y exacto de aquellas que los dueños perciban por sus alquileres, normalidad fiscal que deriva del propio concepto de la repercusión, ya que si el propietario no paga, ¿cómo va a repetir un pago que no ha hecho?, sería enriquecerse ilícitamente. (D. 21 mayo 1943, D-Ley 11 enero 1946, art. 133 de la L. A. U. y base 22 de la L. de Régimen Local).

Repercusión contributiva.

3.º Y ahora ya acometemos de frente este problema de la repercusión contributiva sobre los inquilinos.

Las normas básicas sobre tal punto derivan de los artículos 2.º y 3.º del D-Ley de 11 de enero de 1946 (B. O. del 25) y artículo 126 de la L. A. U. de 31 de diciembre de 1946, hoy vigente; pues, a decir verdad, tanto la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 (en su artículo 13) como la Orden ministerial de 18 de noviembre de 1943, no hacen sino sentar los principios de la repercusión arrendaticia por los aumentos que se anuncian para la contribución urbana, y autorizar concretamente dicha repercusión—no en razón a tales aumentos, sin exteriorizar aún—para los propietarios que estuvieren cobrando unas rentas (tan bajas) inferiores al líquido imponible señalado a las fincas por propia iniciativa de la Administración. Pero repercusión propiamente tal, originada por el aumento de la contribución territorial, no ha existido hasta iniciarse el año 1946, pues sólo a partir de este momento se introdujeron por Hacienda dichos aumentos, facultando a los propietarios para derramar (repetir o cobrarse ellos a su vez) tal exceso o diferencia sobre los inquilinos, siempre a base de estos dos requisitos que juegan inexcusablemente en la repercusión: que se produzca un aumento efectivo en la contribución total (o sea, que se aumente la cuota o tipo de gravamen) y que el propietario tenga declaradas las rentas que percibe realmente. El propietario que se encuentre en tales condiciones puede reintegrarse del aumento contributivo que ha sufrido y recobrarlo proporcionalmente de los inquilinos, adjudicándose su parte también el propietario en el supuesto de que habite o disfrute personalmente alguna vivienda o local mercantil del edificio en cuestión.

Como se ve, la cosa es clara, pero la confusión reinante viene de hacer todos los propietarios o inquilinos de su caso, un caso único, cuando en realidad, prácticamente, todos resultan diferentes, ya que no sólo hay que tener en cuenta el porcentaje elevado por la contribución (siempre el mismo para todos, según los años), sino además el importe de las rentas y los diferentes descuentos que procede efectuar por agua, huecos, ascensor y calefacción central: pues, tomando como ejemplo, un alquiler mensual de 100 pesetas, el Estado descuenta de esta cantidad una cifra de 25 a 42 pesetas, que progresa correlativamente según las rebajas que correspondan por tales suministros, dando por resultado un líquido imponible de 75 a 58 pesetas, según los casos. Y como a partir del 1.º de enero de 1946 hasta la fecha la con-

tribución urbana ha experimentado cuatro aumentos fijos y permanentes, acumulables al final, en los años 1946, 1947, 1948 y 1950 (según las disposiciones de 17 de julio de 1945, 7 de marzo de 1947, 7 de noviembre de 1947 y 2 de febrero de 1950) del 4,30, 3,44, 0,86 y 3,44 como tantos por ciento sobre el líquido imponible, y uno transitorio —sólo durante el año 1939— con un tanto por ciento del 1,03 sobre el líquido imponible; de ahí que resulten distintos coeficientes aplicables por año (según los casos), y que en el supuesto de tomar como base un líquido imponible de 75 pesetas resulte un coeficiente de aumento total del 9,03 (repartido en la siguiente forma: para el año 1946, el 3,22; 1947, el 2,58; 1948, el 0,65; en el 1949, el 0,77, con carácter transitorio y no acumulable, y en 1950, el 2,58).

4.º No sólo para mejor comprensión de la materia, sino precisamente con el fin de facilitar la aplicación de la repercusión contributiva que nos ocupa a todos los lectores que interese la cuestión, hemos confeccionado el cuadro que insertamos a continuación en el que, partiendo de una renta X, hallamos el líquido imponible y los coeficientes aplicables en cada uno de los años según los aumentos contributivos, no teniendo el lector más que encajar su caso en el tipo correspondiente para conocer automáticamente la cuantía en que la renta mensual debe ser aumentada por motivo de estas repercusiones, según se hacen en los ejemplos que se adicionan a dicho cuadro, pudiendo ofrecer la seguridad de que tales coeficientes son exactos y cualquier propietario puede reclamarlos de sus inquilinos con sólo anunciar el cobro con un mes de anticipación, siendo indiferente que el importe de la repercusión se liquide y cobre mensual, semestral o anualmente.

Cuadro de coeficientes para la repercusión contributiva

CONCEPTO	Des- cuen- to	Líquido imponi- ble	1946	1947	1948	1949 ¹	1950	Total
			E. 23,22 Es 27,52	E. 27,52 Es 30,96	E. 30,96 Es 31,82	E. 31,82 Es 32,35	E. 31,82 Es 35,26	
Renta o alquiler Por 100 pesetas alquiler		B. Cont.	Más 4,30	Más 3,44	Más 0,86	Más 1,03	Más 3,44	
Descuento huecos y rep.	25	75	3,22	2,58	0,65	0,77	2,58	9,03
Idem agua y huecos ...	28	72	3,10	2,48	0,62	0,74	2,48	8,68
Idem huecos, rep. y asc.	27	73	3,14	2,51	0,63	0,75	2,51	8,79
Idem huecos, reparación, ascensor y agua	30	70	3,01	2,41	0,61	0,72	2,41	8,44
Idem huecs., rep. y ca- lefacción	37	63	2,70	2,17	0,54	0,65	2,17	7,58
Idem huecs., rep., as- censor y calefacción.	39	61	2,62	2,10	0,53	0,63	2,10	7,35
Idem huecs., rep., agua y calefacción	40	60	2,58	2,07	0,52	0,62	2,07	7,24
Idem huecs., rep., agua, ascensor y calefacción.	42	58	2,50	2,00	0,52	0,62	2,00	7,00

(1) El aumento de 1949 fué transitorio, o sea, por un solo año, el 1949.

Ejemplo: Renta piso mensual, 360,
pagando propietario agua y calefacción:

Renta principal	360 ptas.
Aumentos	
contrib.	
1946 coef. ...	2,58 : 9,28
1947 " ...	2,07 : 7,45
1948 " ...	0,52 : 1,87
1949 (trans.)	
1950 coef. ...	2,07 : 7,45
	—————
Total rep.	26,05
Total a pagar mensual.	386,05 ptas.

Ejemplo: Renta piso 1.000 mensual con descuento huecos y reparos:

Renta principal	1.000 ptas.
1946 coef. ...	3,22 : 32,20
1947 " ...	2,58 : 25,80
1948 " ...	0,65 : 6,50
1949 (trans.)	
1950 coef. ...	2,58 : 25,80
	—————
Total rep.	90,30
Total renta a pagar	
mensual	1.090,30 ptas.

5.º La repercusión arrendaticia expuesta anteriormente, al igual que cualquiera otra repercusión de índole fiscal origina dos obligaciones de pago, una directa del propietario a la Hacienda, y otra del inquilino o arrendatario al dueño de la finca, puesto que, en realidad, es el arrendatario (y no el propietario interpuesto) el verdadero destinatario del tributo; por ello la repercusión tiene mucho de ficción y hay que conceptuarla verdaderamente irregular dentro de una técnica depurada sobre legislación de Hacienda. Y esto por la razón siguiente: El hecho de autorizar la repercusión cerca de los arrendatarios da a entender que el Estado no encuentra en el líquido imponible, que realmente existe, base contributiva suficiente para el aumento que introduce aprovechando no más que la coyuntura favorable, y por tal razón luego autoriza a que tal exceso sea satisfecho en definitiva por el arrendatario; y en tales condiciones entendemos nosotros sería caminar más por derecho que el Estado autorice a los propietarios la elevación proporcional de los alquileres para hacer recaer la elevación contributiva tan sólo sobre éstos, resultando ya inútil toda repercusión o estableciendo alguna exacción sobre los alquileres bajos, pues con cualquiera de los dos procedimientos se evitaría el rodeo que el mecanismo de la repercusión supone y en nada se desnaturalizarían los genuinos principios de la contribución urbana, considerada, hasta el momento, como un impuesto que grava el producto de los bienes. Sin embargo, todo depende del distinto enfoque de este asunto.

VIDA JURIDICA

