

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

LOS CONTRATOS DE SUMINISTROS DE CEBADA PARA EL GANADO DE LA GUARDIA CIVIL ESTÁN SUJETOS AL IMPUESTO.

Antecedentes.—Presentado a liquidación un contrato de suministro de cebada para el ganado de la Guardia Civil, la Abogacía del Estado giró la correspondiente liquidación por el concepto «suministros» y el contratista, no conforme con ella, la recurrió invocando el apartado 1) del artículo 25 del Reglamento, que exceptúa de pago los suministros de víveres para el Ejército.

El recurso fué desestimado por el Tribunal provincial y ante el Central se reiteró la pretensión, alegando que la frase «víveres para el Ejército» es amplia y no puede limitarse al personal del Ejército, como lo hace el Tribunal inferior, sino que abarca los suministros de víveres, pertrechos, etc., que vayan destinados al Ejército como tal colectividad, puesto que en otro caso debería haber limitado su aplicación empleando el enunciado «víveres para el personal del Ejército».

El Central confirmó la liquidación, y la Sala la ratificó, diciendo que para decidir la contienda ha de comenzarse por analizar, con interpretación sistemática, al contenido del citado apartado del artículo 25 del Reglamento, concordante con el número 8 del ter-

cero de la ley, ambos de 1947, cuya redacción, como veremos, no es la misma en el actual Reglamento de 15 de enero de 1959.

Dice, pues, la sentencia comentada que el texto reglamentario comprende los suministros «que se realicen directamente para usos domésticos, entendiéndose comprendidos en éstos los de víveres para el Ejército», lo que significa, sigue diciendo la Sala, que el beneficio fiscal se produce por una previa asimilación con los de uso doméstico, por lo que es necesario determinar cuál sea este último concepto para no atribuir a aquél más alcance tributario que el propio del concepto al que se asimila; y en tal trayectoria, añade, la Orden de 17 de noviembre de 1942 estableció, aclarando la misma expresión contenida en Reglamentos anteriores, lo que había de entenderse por usos domésticos, diciendo que se refiere al consumo del producto que se suministra en el domicilio o vivienda del abonado; de donde se deduce, termina diciendo la Sala, que sólo está comprendido lo relativo a las personas y no puede estarlo un suministro de cebada para la alimentación del ganado, so pena de dar al concepto «víveres para el Ejército» una amplitud desmesurada, ya que la desgravación se produce como consecuencia de la asimilación de un concepto a otro.

Comentarios.—Conformes con la tesis de la sentencia, nos limitamos a decir que hoy la contienda carece de interés práctico, puesto que en el actual Reglamento de 1959, la exención discutida no está consignada, como lo estaba en el anterior, en el artículo 25 del mismo, sino en el número 12 del apartado A) del artículo 6.^º, y lo está en unos términos que alejan toda posibilidad de discusión sobre el alcance de la exención, desde el momento en que literalmente dice que se refiere a los contratos «de abastecimiento de víveres destinado al personal del Ejército», cuyos términos son idénticos a los consignados en la Ley del Impuesto en los mismos número y apartado de su artículo 3.^º

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de junio de 1958.

LOS LIBROS DE ACTAS DE LAS SOCIEDADES EN GENERAL NO TIENEN LA CONDICIÓN DE DOCUMENTOS PÚBLICOS, Y, POR CONSIGUIENTE, EL PLAZO PARA EXIGIR EL IMPUESTO DE LOS ACTOS QUE EN ELLAS CONSTEN NO SE CUENTAN DESDE LA FECHA EN QUE SE TOMARON LOS ACUERDOS SOCIALES RESPECTIVOS, SINO DESDE AQUELLA EN QUE SE PRESENTEN A LIQUIDACIÓN LAS CERTIFICACIONES DEL ACTA EN QUE TALES ACUERDOS SE HICIERON CONSTAR.

Antecedentes.—Determinada sociedad anónima tomó un importante acuerdo en 1932, en relación con la liquidación de cierto crédito cuantioso que tenía contra uno de sus accionistas, estableciendo las condiciones en que aquél quedaba saldado.

La correspondiente certificación del acta de la junta social en que el acuerdo se tomó, se presentó en la Oficina liquidadora en 1955 y fué liquidada aplicando el número 58 de la Tarifa y el tipo del 1 por 100, y contra la liquidación se entabló recurso, pretendiendo que se declarase la prescripción de la acción administrativa para exigir el impuesto, en razón de que desde la fecha en que se adoptó el acuerdo social comprendido en la certificación, habían transcurrido más de los diez años que la Ley y el Reglamento del impuesto en sus respectivos artículos 29 y 143 prevén para que la prescripción se dé.

El Tribunal provincial desestimó la pretensión diciendo que, conforme a los citados preceptos, en los documentos privados, cualquiera que sea su fecha, el plazo, a los efectos de la prescripción, empezará a contarse desde que la Administración tenga conocimiento de su existencia, desde la incorporación de los mismos a un registro público, o desde que fueren entregados a un funcionario público por razón de su oficio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.227 del Código Civil. Por consiguiente, al no concurrir en la certificación mencionada esos requisitos, ya que se trata de un documento privado, ha de estimarse que la fecha del acto y del documento es la de presentación en la Oficina liquidadora.

El Tribunal Central dice que el eje de la cuestión radica en la disconformidad de criterio entre la Sociedad y el Fisco sobre la naturaleza de público o privado del libro de actas en el que obra la que por certificación de su Secretario fué objeto de liquidación, y añade que, con arreglo al artículo 1.216 del Código Civil, son documentos públicos los autorizados por un Notario o funcionario público competente con las solemnidades requeridas por la ley, en cuyo concepto no puede incluirse el libro de actas que a las Sociedades les ordena llevar el artículo 33 del Código de comercio; y tampoco puede incluirse, como la reclamante pretende, en el número 5.^º del artículo 596 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que considera como documentos públicos a las Ordenanzas, Estatutos y Reglamentos de Sociedades, Comunidades o Asociaciones, siempre que estuvieren aprobados por Autoridad pública; por lo que es indudable la naturaleza de documento privado del libro de actas de la Entidad reclamante.

Y esta conclusión, añade la Resolución que comentamos, se confirma teniendo en cuenta la fuerza probatoria atribuida a los libros mercantiles por el artículo 48 del Código de comercio, cuya extensión y alcance es distinto del que a los documentos públicos concede el artículo 1.218 del Código Civil, puesto que, como es sabido, mientras los libros de los comerciantes prueban tan sólo contra ellos mismos, «los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, y contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los primeros».

Si a esto se añade, sigue diciendo el Central, que, conforme al artículo 143 del Reglamento del Impuesto, en los documentos privados, sea cualquiera su fecha, el plazo de diez años para la prescripción se cuenta desde que la Administración conozca su existencia, desde la incorporación o inscripción en un Registro público, o desde que fueron entregados a un funcionario público por razón de su oficio, según dispone el artículo 1.227 del Código Civil, es claro que estando improbada en el caso la existencia de alguna de estas circunstancias, la prescripción no se da y la liquidación practicada debe ser confirmada.

Por nuestra parte, ante la claridad del caso y los no menos

claros y convincentes razonamientos de la Resolución de que se trata, nos creemos excusados de todo comentario.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de junio de 1958.

En 1956 una Caja de Ahorros adquirió por compraventa un conjunto de bienes inmuebles: maquinaria, enseres y efectos, valorados en junto en una elevada cantidad, y además una instalación cinematográfica y otra para elevación de aguas valoradas en importante suma, totalizando el conjunto más de un millón de pesetas.

La Oficina liquidadora aplicó a ese total el tipo de la compraventa, número 15 de la Tarifa, y la Entidad adquirente impugnó la liquidación apoyándose en su condición de Institución benéfica con arreglo a la ley de 1880, al Decreto de 14 de mayo de 1889 y a los Estatutos de las Cajas de Ahorro de 14 de mayo de 1933, deduciendo que éstas son consideradas como Instituciones de beneficencia, por lo que sus adquisiciones disfrutan en todo caso del tipo beneficioso del 0,50 por 100, conforme a la ley de 20 de julio de 1955.

El Tribunal provincial dijo que, sin discutir la cualidad de benéfica de la recurrente, el tipo beneficioso dicho se refiere a las adquisiciones de bienes adscritos directamente a fines benéficos; y si bien en la escritura se dice que los adquiridos son destinados a la labor cultural normativa de la Caja, no aparecen designadas expresamente las obras o instituciones culturales a que los bienes se destinan. En su consecuencia, dicho Tribunal estimó bien aplicado el tipo del 6 por 100, número 15 de la Tarifa.

El Central revocó el acuerdo del inferior y dijo que la aludida ley de 1955 establece que todas las adquisiciones realizadas por los Establecimientos de beneficencia y los de instrucción de carácter privado, entre los que se encuentra la recurrente, devengan el medio por 100, salvo que el acto en sí determine la procedencia de tipo más reducido, sin que al caso se le pueda aplicar la restricción de la repetida ley al prever que se aplique el número corriente de la Tarifa, cuando la adquisición se verifique a favor de

personas, asociaciones o sociedades y no a favor de los propios Establecimientos de beneficencia o instrucción.

Por nuestra parte añadiremos solamente que la previsión y contenido de la mentada ley de 20 de julio de 1955, está íntegramente en el artículo 28, apartado 1) del actual Reglamento de 1959 y en el número 8.^o de la Tarifa.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1958.

ESTA RESOLUCIÓN INSISTE EN LA NORMA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 123 DEL REGLAMENTO, RELATIVA A LAS NOTIFICACIONES TÁCTICAS, ESTO ES, QUE PRACTICADA LA LIQUIDACIÓN, DENTRO DE LOS OCHO DÍAS SIGUIENTES A LA PRESENTACIÓN DEL DOCUMENTO, SE ENTIENDE PRACTICADA LA NOTIFICACIÓN CORRESPONDIENTE SI LOS INTERESADOS NO SE PRESENTAN EN LA OFICINA LIQUIDADORA EN LA FECHA QUE CONSIGNE EL RECIBO DE PRESENTACIÓN, EXTENDIDO EN FORMA REGLAMENTARIA.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1958.

EL CONTRATO ENTRE UN TORERO Y UN DETERMINADO REPRESENTANTE, RECONOCIÉNDOLE A ÉSTE LA EXCLUSIVA PARA CONTRATAR LAS ACTUACIONES DEL DIESTRO EN LAS PLAZAS DE TOROS DE ESPAÑA, FRANCIA Y PORTUGAL POR UN AÑO, GARANTIZÁNDOLE EL REPRESENTANTE UN MÍNIMO DE CORRIDAS Y UN MÍNIMO DE HONORARIOS POR CADA UNA, DE LOS QUE PARTICIPARÁN UNO Y OTRO EN LA PROPORCIÓN CONVENIDA, HA DE CALIFICARSE COMO ACTO NO SUJETO AL IMPUESTO.

Antecedentes.—En un contrato privado se estableció el siguiente convenio: el torero D. A. X. confiere a otro señor que llamaremos Representante, la exclusiva de representación del torero para las plazas taurinas de España, Francia y Portugal, fijando entre otras condiciones estas: a), el torero no celebrará ningún contrato sobre sus actuaciones en las plazas de toros dichas, sino a través del mencionado representante; b), que éste garantizaba que

se contratarián corridas durante la temporada por un mínimo de treinta actuaciones y unos honorarios mínimos para el diestro de 50.000 pesetas cada una; c), que el representante percibirá la remuneración que concretamente se estipulaba, en función de la remuneración del diestro; d), que el torero habría de tomar la alternativa antes de determinada fecha, quedando, en caso contrario inexistente el contrato; y e), entre otras estipulaciones que no interesan para este comentario, se determinaron los gastos que serían de cuenta del matador y el modo de justificarlos.

Presentado el documento a liquidación, la Oficina liquidadora entendió que se trataba de un arrendamiento de servicios, y como tal lo liquidó a cargo del representante sobre una base de 1.500.000 pesetas, siendo recurrida la liquidación con fundamento en que para que el reclamante fuese la persona obligada al pago sería menester que hubiese arrendado los servicios de otra persona, con el compromiso de pagar un precio por ellos, cuyas circunstancias no concurren en el caso, puesto que el recurrente no es arrendatario de ningún servicio, ya que el diestro ejerció su profesión taurina y fué contratado por los distintos empresarios de las plazas de toros en las que actuó, pagándole los empresarios sus honorarios. Por tanto, debe entenderse que lo realmente establecido en el documento fué la concesión de una exclusiva de gestión a favor del recurrente de los contratos del torero en las plazas que se expresaban, por lo cual se trata en realidad de un poder o mandato retribuido aleatoriamente, puesto que esta retribución depende del número y cuantía económica de la actuación del torero; sin que la cifra de 1.500.000 pesetas, base de la liquidación, se ajuste a la realidad, porque significa el importe mínimo de los honorarios del torero.

El Tribunal provincial desestimó la reclamación por entender que el contenido del documento muestra que mediante el mismo una persona concede a otra la exclusiva de sus servicios o actuaciones a cambio de un precio mínimo y cierto que la segunda asegura; cuyas características tipifican la figura jurídica de un arrendamiento de servicios, comprendido en el artículo 1.544 del Código Civil, tarificado en el apartado 1) del artículo 16 del Reglamento del Impuesto.

Planteada la cuestión ante el Central, éste dice que de los

términos del referido documento resulta que uno de los contratantes se hace responsable de que determinado matador de toros sea contratado por las Empresas de las plazas de España, Francia y Portugal, por lo menos para treinta corridas, con honorarios por cada una de ellas no menores de 50.000 pesetas, obligándose dicho responsable a la promoción, gestión y dirección de la publicidad y propaganda, con la exclusiva de mediación con la contratación del diestro cerca de las Empresas y percibiendo como contraprestación o retribución de sus responsabilidades y actividades una participación eventual en los honorarios del torero en lo que excedan de un mínimo prefijado, siendo variable esa participación en función de la cuantía del exceso.

Hecho ese análisis del contenido del documento, dice el Central que tales estipulaciones, por tener una indudable unidad de fin, constituyen un solo negocio jurídico y una sola convención a los efectos del artículo 43 del Reglamento del impuesto, sin que sea dable descomponer el negocio jurídico, único en otros distintos integrantes del primero para gravarlos con separación; cosa no hacedera si el texto legal no lo prevé expresamente, como efectivamente no lo previene para el caso cuestionado.

Esto sentado, añade la Resolución que el contrato analizado es de «aseguramiento de la contratación profesional torera, con mediación exclusiva del asegurador en la contratación profesional», constituyendo una «modalidad contractual compleja y especial, practicada por lo menos desde hace varias decenas de años», y que ello no obstante, «aunque guarde analogías con figuras de contratos típicos de negocios civiles y mercantiles, como, por ejemplo, los de seguros, mandato, comisión, corretaje y arrendamiento de servicios, no puede ser identificado con ninguno de ellos, y menos con los consignados en la Tarifa vigente, por lo que, en observancia de lo establecido en el párrafo 2) del artículo 44 del Reglamento, debe considerarse como no sujeto al impuesto por no haberse instruído el expediente de asimilación que autoriza y regula dicho precepto reglamentario».

A mayor abundamiento, sigue diciendo la Resolución comentada, si el contrato pudiera ser descompuesto en varios negocios jurídicos independientes, el más destacado sería, por la intención de los contratantes y por la cuantía, el de carácter aleatorio,

consistente en que una persona, mediante precio o causa onerosa, se obliga a resarcir o otra, asumiendo el riesgo correspondiente, del paro fortuito en sus actividades profesionales, es decir, un negocio jurídico de seguro que no está sujeto al impuesto por no estarlo o gozar de exención los seguros cuando revisten la forma de pensiones a que se refiere el artículo 15 del Reglamento.

Y ya en esa trayectoria, estima la Resolución que el negocio jurídico aislado de prestación de servicios profesionales por tiempo limitado de propagandista, corredor y mediador de la contratación profesional de otra persona por un tercero, mediante un precio variable que excede en total de 20.000 pesetas, podría ser calificado fiscalmente de arrendamiento de servicios personales, definido en el artículo 1.544 del Código Civil y en el apartado 14), artículo 2.^º de la ley de 1947—hoy el 17 en la vigente de 1958—, pero, en tal caso, conforme al artículo 1.546 del mismo Código, el arrendador lo sería el que prestó las actividades de mediador, y el arrendatario el que adquirió el derecho a los servicios, según el número 4.^º del artículo 59 del Reglamento, cuya norma no ha sido observada en la liquidación de que se trata.

En definitiva, y en virtud de lo razonado, el Central revoca el acuerdo del Tribunal inferior, anula la liquidación y ordena que sea sustituida por nota de no sujeción al impuesto del contrato en discusión.

Comentarios.—Decimos, en primer término, que estamos de acuerdo con la Resolución recurrida en que, una vez calificado el contrato como de arrendamiento, no fué acertada la liquidación a cargo del considerado como arrendatario, o sea del mediador o representante, pero no lo estamos en que el contrato tenga las características de contrato de seguro, porque, aunque se habla de que dicho contratante garantiza la contratación de un número mínimo de corridas durante la temporada taurina, es lo cierto que en relación con esta obligación no establece el convenio contraprestaciones concretas por parte del aludido representado.

Desechada esa figura jurídica, parece lógico que el Tribunal hubiera parado mientes en analizar la semejanza que la convención presenta, a juicio del mismo, con el mandato, la comisión,

el corretaje, etc., y no limitarse a decir que, al no estar tarifado expresamente, debe ser declarado no sujeto.

Ello nos parece que choca con el contenido de los dos apartados del artículo 44 del Reglamento de 1947, que fué el aplicado, ya que aunque su concordancia ofrezca dificultades, según hemos razonado en otro lugar al comentarlos (1), no creemos que sea aventurado afirmar que, por imperio de cualquiera de ellos, se puede llegar razonablemente a la conclusión de que el negocio jurídico cuestionado contiene un acto que cae dentro del ámbito del impuesto.

Efectivamente, es cierto, como dice la Resolución comentada, que las estipulaciones que el documento contiene encierran una «indudable unidad de fin», y que engendran «un solo negocio jurídico y una sola convención», pero deducir de ello que no es lícito descomponerlos para gravar los actos resultantes con separación, es cosa que ofrece serios reparos, porque tal aseveración, generalizada, conduce a anular la teoría de los actos deducidos que el citado apartado 1) encierra, y también la referente a los contratos complejos y atípicos que el apartado 2), también citado, permite analizar para llegar a la asimilación de la figura jurídica más destacada que contengan con alguna de las tarifadas.

La unidad de fin y de negocio jurídico no puede impedir que el lado de ellos y con subordinación al pacto fundamental que las estipulaciones contractuales contengan, se engendren otros actos que «con arreglo a los principios de derecho, puedan lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes», como literalmente se lee en el mencionado apartado 1) del artículo 44.

Y en cuanto a la otra modalidad de los contratos atípicos, y dan por supuesto que el cuestionado lo sea y que guarde relación con los típicos prefigurados en el Código sustantivo, como son, según el Central, el mandato, la comisión, etc., nos parece que, desde el momento en que se refiere a «cantidad, cosa o derecho valioso», es perfectamente defendible que con arreglo al apartado 2), reiteradamente mencionado, cabría un estudio comparativo de la figura contractual con aquellas otras para deducir la asimilación o no asimilación que el apartado prevé.

(1) *Legislación del Impuesto de Derechos Reales, comentada*, del autor de este artículo, 4.^a edición, págs. 243 y siguientes.

En conclusión, y siempre dentro de la elevada consideración que nos merece la indiscutible competencia del Central, creemos, primeramente, que el contrato no presenta los caracteres del de seguro, por la razón antes dicha de que al diestro, supuesto asegurado, no se le impone contraprestación alguna inherente a esa clase de contratos onerosos, ni tampoco vemos que ofrezca semejanzas apreciables con las otras figuras jurídicas antes dichas, excepto la de arrendamiento. En cambio, con éste sí que ofrece caracteres destacados comunes, porque, si el representante se compromete a negociar, facilitar y formalizar como mediador un mínimo de corridas de toros a favor del diestro, con la remuneración de participar aquél en los honorarios del matador representado; y si el arrendamiento de servicios es aquel en que «una de las partes se obliga a prestar a la otra un servicio por precio cierto»—artículo 1.543 del Código Civil—, es claro que el contrato presenta patentes caracteres de arrendamiento y, en el peor de los casos, muy destacadas analogías, y merced a ellas habrá que concluir que el acto no puede ser comprendido entre los no sujetos, sino que debe ser calificado de arrendamiento, o, en todo caso, ser objeto del expediente de asimilación, de acuerdo con el tan repetido apartado 2) del artículo 44. Todo ello, claro está, sin perjuicio de que la liquidación controvertida se anule porque el arrendatario no es el obligado al pago, y si el diestro arrendador, y, en su caso, se gire a cargo de éste la que reglamentariamente proceda.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.