

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5
de noviembre de 1957.*

EL APLAZAMIENTO DE LAS CONTRAPRESTACIONES EN UN CONTRATO DE SUMINISTRO, SUPEDITADAS A QUE LA ADMINISTRACIÓN CONCEDA CIERTAS LICENCIAS DE IMPORTACIÓN Y DETERMINADA CANTIDAD DE DIVISAS, NO ES OBSTÁCULO PARA LA EXACCIÓN DEL IMPUESTO, SIN PERJUICIO DE LA DEVOLUCIÓN QUE EN SU DÍA SEA PROCEDENTE, DE ACUERDO CON LAS PREVISIONES DEL ART. 58 DEL REGLAMENTO.

Antecedentes.—En escritura pública de 12 de enero de 1956 la Dirección General de Correos contrató con la Sociedad «S. I. E.» el suministro de teleimpresores por precio cuantioso, y obligándose la Sociedad a realizar el suministro con sujeción estricta a las condiciones aprobadas por Orden ministerial, y a entregar los aparatos en los plazos de dos, cuatro y seis meses, contados a partir de la concesión del permiso de importación y de las divisas correspondientes, debiéndose efectuar el pago del precio al adjudicatario una vez recibidos y aceptados los artefactos contratados.

Presentado el documento a liquidación, la Oficina liquidadora

calificó el contrato de «suministro» y lo liquidó obteniendo una elevada cantidad, dada la considerable cuantía del contrato.

La entidad suministradora, no conforme con la exacción, recurrió ante el Tricunal Económico-Administrativo Provincial, alegando que la efectividad del contrato había quedado supeditada a la condición de que el Ministro de Comercio concediera el permiso de importación y además las divisas necesarias para el pago en el extranjero de la maquinaria en cuestión, cuyo permiso había sido denegado el 26 de enero del mismo año de 1956 por resolución del Director general de Comercio, como lo acreditaba el traslado de la misma, unido al escrito de interposición del recurso. En definitiva, se pedía la nulidad de la liquidación, o bien que fuera dejada en suspenso hasta la concesión del aludido permiso; todo ello con apoyo en el artículo 6.º de la Ley y en el apartado 6) del art. 57 del Reglamento, ambos de 7 de noviembre de 1947.

El citado Tribunal Provincial desestimó la reclamación, fundado en que la estipulación contractual en que se fundamenta el recurso no encierra una condición suspensiva, de cuyo cumplimiento dependa la exigibilidad del contrato, sino que testifica una obligación a plazo, ya que la concesión del permiso de importación y de las divisas servirían para comenzar a contar el plazo de entrega de las mercancías convenidas.

La entidad recurrente reiteró su pretensión y sus razonamientos ante el Tribunal Central, y éste empieza por decir que la contienda gira alrededor de la aplicación del art. 6.º de la Ley del Impuesto de 7 de noviembre de 1947, que establece que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, ateniéndose a esta fecha, tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de retribución, cuya disposición está reproducida en el art. 57 del Reglamento de dicha fecha y matizada en su apartado 1), diciendo que en los actos y contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones del Código civil, y si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla.

Eso supuesto, añade el Central que, vistas esas disposiciones y teniendo en cuenta que la liquidación en litigio se giró sobre un contrato de suministro, la aplicable es la norma del reseñado apartado 1) del artículo 57, como más adaptada al supuesto de hecho contenido en las estipulaciones del contrato, y de acuerdo con tal norma y con la general del artículo 41 del mismo Reglamento, lo precedente es acudir a los preceptos del Código civil para determinar la calificación jurídica que inexcusablemente tiene que servir de fundamento a la exacción del impuesto.

Y ya en este camino, la Resolución que analizamos dice que el contrato de suministro motivador del recurso ha de entenderse perfeccionado y obligatorio, conforme al artículo 1.278 del Código civil, por concurrir en él todas las condiciones y requisitos esenciales para su validez; en este caso, las de la compraventa, ya que el suministro es una modalidad de ella; puesto que —artículo 1.450 de dicho Código— la venta se perfeccionó entre comprador y vendedor, y es obligatoria, con la consiguiente transmisión de derechos y obligaciones, si se conviene en la cosa y en el precio, como en el caso ocurre, aunque ni aquella ni éste se entreguen de momento; de donde se deduce, añade el Central, que la existencia de cualquier condición que deje en suspenso la perfección y eficacia del contrato no produce el aplazamiento de la liquidación, previsto en el apartado 1) del citado artículo 57; así como tampoco el sólo otorgamiento de la escritura impuso la inmediata consumación del contrato, puesto que las contraprestaciones quedaron aplazadas y pendientes de la obtención de la licencia de importación y de las divisas necesarias para el pago de lo importado.

Comentarios.—No nos podemos adherir a la conclusión a que llegó la Resolución que comentamos, dicho sea guardando al Tribunal los respetos que merece, porque nos parece que no deja a salvo los momentos que median en la gestación de los contratos desde su nacimiento hasta su consumación, cuales son su nacimiento y perfección, su ejecución y su consumación y extinción: el contrato, como es sabido, «existe desde que una o varias personas consienten en obligarse, respecto a otra u otras, a dar alguna cosa o prestan algún servicio», artículo 1.254 del Código

civil, y «se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan al cumplimiento de lo pactado, artículo 1.258, es decir, a ejecutar los actos o realizar las prestaciones que su cumplimiento encierre, pero esa ejecución o puesta en práctica de las recíprocas prestaciones pueden quedar supeditadas a que se den ciertos acaecimientos o supuestos, ajenos a la voluntad exclusiva de las partes, sin perjuicio, claro es, de que aquella perfección y obligatoriedad permanezcan, surgiendo así la condicionalidad capaz de suspender y aun anular la efectividad del pacto.

Y es también exacto, como la Resolución dice, que la venta se perfeccionó en los términos que el mismo Código expresa en su art. 1.450, aunque ni la cosa ni el precio se entreguen, pero de esa simple perfección del contrato no puede nacer la obligación de tributar si sus efectos quedan en suspenso, y aquí quedan, evidentemente, supeditados a la obtención del permiso de importación y a la concesión de las divisas que han de servir para pagar las mercancías que la suministrante tiene que adquirir fuera de España para entregarlas al organismo comprador.

No se trata, pues, de algo que interfiera la perfección del contrato, sino de ciertos actos o hechos que hacen que, pese a su perfección, paralizan su ejecución y en definitiva su consumación, que es precisamente lo que caracteriza a las condiciones suspensivas.

En el caso, estamos claramente ante una condición de este género, cuya esencia, en su aspecto subjetivo, consiste, como dice la jurisprudencia, por ejemplo, en la sentencia de 21 de junio de 1932, en la querida subordinación de la eficacia del negocio a la realización de un determinado acontecimiento, de tal manera que mientras tal acontecimiento no tiene lugar, el acto jurídico no produce efecto y vive solamente como en germen y larvado.

Esta doctrina, aplicada al caso, conduce a la inexorable conclusión de que la convención cuestionada me pudo producir efectos económicos tangibles de intercambio de patrimonios, y por lo mismo la liquidación no debió girarse reglamentariamente y sí suspenderse; a tenor del invocado apartado 1) del artículo 57 del Reglamento, en tanto no desaparecieran las trabas aludidas, entorpecedoras de la entrega de las mercancías contratadas, y en definitiva de la ejecución y consumación del contrato.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 1957.

ADQUIRIDO CIERTO INMUEBLE URBANO POR UNA INSTITUCIÓN DE CARÁCTER BENÉFICO PARTICULAR, HACIENDO CONSTAR QUE UNA PARTE DE AQUÉL. ESTÁ DESTINADO A FINES BENÉFICOSOCIALES Y EL RESTO DEL EDIFICIO A ALQUILER DE VIVIENDAS, EL TIPO DE LIQUIDACIÓN APLICABLE NO ES EL DE «COMPRVENTA», SINO EL TIPO BENEFICIOSO DEL NÚM. 9.º DE LA TARIFA.

Antecedentes.—A medio de una escritura pública, una Caja de Ahorros adquirió una casa, haciendo constar que la planta baja y el piso primero serían destinados a los fines benéficosociales de la institución y los pisos restantes a viviendas.

La Oficina liquidadora liquidó el impuesto por el concepto comprventa núm. 15 de la Tarifa al 6 por 100, y la representación de la Caja de Ahorros interpuso reclamación pidiendo que se declarase que el concepto y tipo aplicable era el beneficioso del núm. 9 de dicha Tarifa, alegando que, conforme a la Ley de 29 de julio de 1880, al Real Decreto de 14 de marzo de 1899, al Decreto de la misma fecha de 1933, las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad están consideradas como instituciones de Beneficencia; y, a mayor abundamiento, que el artículo 2.º de la Ley de 20 de julio de 1955 dispone que las adquisiciones a título oneroso o lucrativo que realicen los establecimientos de Beneficencia devengarán el impuesto de derechos reales al tipo del 0,50 por 100, salvo que por la naturaleza del acto en sí les corresponda un tipo inferior de tributación.

El Tribunal Provincial Económico-Administrativo confirmó la liquidación, fundado en que sólo una parte del inmueble transmitido reunía las condiciones de aplicabilidad del tipo beneficioso y no los restantes de aquél; y, por consiguiente, al no especificarse en el contrato la parte de precio que a una y otra porción del inmueble correspondía, era de inexcusable aplicación el art. 41 del Reglamento, y exigible el impuesto por el tipo más elevado de los correspondientes a dichas dos adquisiciones.

La entidad recurrente reprodujo ante el Central sus alegatos.

y su pretensión, y éste, después de afirmar que en el caso no hay para qué tener en cuenta ni el destino de los bienes transmitidos ni su productividad cuando de este impuesto se trata, en relación con las instituciones benéficas, como ocurriría si se tratara, por ejemplo, de la contribución territorial, revoca el acuerdo del inferior, porque el precepto específicamente aplicable al caso es la mentada Ley de 1955, y ésta, en sus párrafos 2.º y 3.º, con idéntica redacción que la de los números 5.º y 6.º del artículo 28 del Reglamento del impuesto, de 7 de noviembre de 1947, no se refiere a la necesidad de justificación de ninguna clase, en relación con el destino o aplicación de los bienes que los dichos establecimientos adquieran para gozar del aludido tipo beneficioso, y no contiene otra limitación, en cuanto al mismo, que la que nace cuando la adquisición o transmisión tiene lugar en favor de personas o Sociedades, y no de los establecimientos mismos, en cuyo caso se aplica el número de la Tarifa que corresponda, según el concepto de la transmisión de que se trate y sin perjuicio de las rectificaciones a que pueda haber lugar cuando en el plazo y forma que tales preceptos determinan se justifique que los bienes quedaron adscritos directamente a los fines benéficos específicos de la institución.

En definitiva, el Tribunal Central revoca el acuerdo recurrido, anula la liquidación y manda girar otro aplicando el tipo reducido.

La cuestión es tan clara que excusa todo comentario.

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1958.

SE TRATA DE UNA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DEL ARTÍCULO 18 DEL REGLAMENTO EN SU APARTADO 5), EN RELACIÓN CON EL APARTADO 4) DEL 25, ESTO ES, CUANDO EL CONTRATO DE SUMINISTRO ESTÁ INVOLUCRADO CON EL DE EJECUCIÓN DE OBRAS, SOSTENIENDO LA SALA, EN CONTRA DE LA LETRA DE TALES APARTADOS, QUE EL TIPO DE LIQUIDACIÓN ES EL DE SUMINISTROS Y NO EL DE COMPRAVENTA.

Antecedentes.—Las Sociedades SEAT y SIEMENS, S. A., celebraron, mediante carta-contrato, un convenio de pedido por el que la segunda había de suministrar a la primera veintiún transformadores monofásicos de características especiales con sus piezas com-

plementarias, precio unitario, materiales a emplear, forma y plazos de entrega y condiciones de pago del importe total de 2.379.489 pesetas, cuya carta-contrato fué complementada, una vez presentada en la Oficina liquidadora, con otra carta de aceptación del pedido, girando aquélla liquidación por el concepto de suministros, número 21 de la Tarifa, a cargo de la SIEMENS.

Ambas entidades recurrieron la liquidación, alegando que se trataba de una simple compraventa celebrada por correspondencia y exenta, por tanto, a tenor del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento del impuesto de 1947, y sosteniendo que en el caso de estimarse que la liquidación era de cargo de la Sociedad compradora, debía aplicarse la bonificación del 50 por 100.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, por entender que el contrato no tenía las características de los celebrados por correspondencia, ni le era, por tanto, aplicable la exención, ni tampoco era calificable de compraventa, dado que las partes lo conceptuaban como suministro, y por añadidura el pacto establecía la entrega del material en plazos sucesivos.

Los dos Sociedades se alzaron ante el Central, y éste acordó: 1.º, revocar el acuerdo; 2.º, anular la liquidación y sustituirla por otra a cargo de la misma contribuyente, por el concepto de «compraventa de muebles»; 3.º, desestimar la reclamación de la SEAT, por carencia de acción, y 4.º, desestimar el recurso de la SIEMENS en todo lo que no resultase modificado por los anteriores pronunciamientos; todo ello además de negar la aplicación de la exención del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento de 1947, referente a los contratos por correspondencia.

En cuanto a esta exención, dice el Tribunal Central que no es aplicable al contrato cuestionado, porque está circunscrita, conforme al artículo 24 del Reglamento, al mero pedido de géneros para cuya venta esté debidamente matriculado el comerciante, y esta característica claramente se ve por la simple lectura del documento liquidado, que no concurre, ya que, lejos de limitarse al mero pedido de géneros, tenía por objeto múltiples y variadas estipulaciones aceptadas mutuamente e incompatibles con la interpretación restrictiva imperante en la materia de exacciones fiscales. Así, se observa que el encargo se refería a la construcción de varios transformadores monofásicos de características especiales,

no prefabricados ni destinados a la venta normal, con plazos de construcción y entrega y de pago.

De ello deduce, además, la Resolución que el contrato debe ser calificado como de ejecución de obra de cosa mueble, con prestación o suministro de todos los materiales por el contratista, el cual, por añadidura, se dedica habitualmente a la confección de obras o productos análogos, todo lo que engendra esa figura fiscal regulada específicamente en el apartado 5) del artículo 18 del Reglamento citado, liquidable según el mismo por el tipo de las compraventas.

Por otra parte, sigue diciendo el Central, aun en el caso de que el contrato se calificase como suministro, habría de tenerse en cuenta que el apartado 4) del artículo 25 del mismo texto reglamentario impone que al suministro con prestación de obras o servicios se le aplique el tipo de las compraventas, y hace además expresa referencia a los apartados 4) y 5) del antedicho artículo 18; y, en su consecuencia, debió aplicarse el número 46 de la Tarifa, y no el 21.

De aquí se desprende otra importante consecuencia, dice la Resolución, cual es la de que así calificado el contrato, la persona obligada al pago es el contratista, porque así lo dispone expresamente el mismo Reglamento en el segundo apartado del artículo 59, es decir, la Sociedad SIEMENS, y no la SEAT; lo cual quiere decir que no hay para qué tratar de la exención que esta última pretende; cosa, por otra parte, improcedente, por cuanto carece de acción para recurrir al no figurar como contribuyente.

Ambas entidades, no conformes con la decisión reseñada, acudieron ante la Sala, sosteniendo sus puntos de vista y recayendo sentencia, en la que, después de delimitar el concepto reglamentario del contrato de suministro, llega a la conclusión de que el Tribunal Central, al revocar la liquidación impugnada, no interpretó acertadamente el texto reglamentario, y en su consecuencia dice que aquélla era la procedente.

Empieza por sentar que el contrato presenta claramente los requisitos de la aludida figura jurídico-fiscal, esto es, que se trata de la transmisión de una pluralidad de bienes muebles en plazos sucesivos y precios unitarios con características predeterminadas, y además no prefabricadas, a lo cual es de añadir que la entidad

contratista o suministrante se dedica habitualmente a la construcción de los aparatos y útiles contratados.

La Sala, eso sentado, trata, en primer término, del aspecto relativo a la exención invocada, con apoyo en que se trataba de un contrato por correspondencia, y la desecha, fundada en que la clara conceptualización de contrato de suministro que en la convención concurre, excluya la posibilidad de admitir que se trate del contrato por correspondencia a que el Reglamento de 1947 se refiere en el número 6.º del artículo 8.º, porque tal clase de contratación y consiguiente exención, supone que la correspondencia cruzada se refiera a objetos o efectos prefabricados, catalogados o anunciados, conocidos previamente por el adquirente, cosa completamente distinta de que éste sea el que fije las características, condiciones y circunstancias a que haya de ajustarse el constructor al proceder a la posterior fabricación.

Trata, después la Sala de los otros dos puntos relativos a la persona obligada al pago y a la bonificación invocada por la SEAT, y dice que, determinado el concepto tributario «suministros», ambas cuestiones quedan sin contenido, dado que el obligado al pago, a tenor del apartado 2.º del artículo 59 del Reglamento, es el contratista, en este caso la Sociedad SIEMENS, que es la constructora; y añade, como consecuencia de esa misma conceptualización, que, tratándose de un contrato de «suministro» y teniendo la tarifa un tipo específico para tal calificación, la liquidación aplicada por la Oficina liquidadora fué formulada y girada con arreglo a derecho. En conclusión, revoca el acuerdo del Tribunal Central, en cuanto éste ordenó que el tipo aplicable era el de compraventa y no el de suministro.

Comentarios.—Las dos cuestiones referentes a la exención y a la bonificación, no merecen comentario alguno, porque son claras y está patente, en cuanto a la primera, que quien por carta pide la construcción de determinados artefactos y maquinaria con sujeción a especiales características y plazos de entrega y pago, no celebra un contrato por correspondencia de los que el Reglamento quiso exceptuar del impuesto; y en cuanto a la segunda, no es menos indiscutible que si la beneficiada con la bonificación no es la persona obligada al pago del impuesto, el beneficio no es invocable.

En cambio, si merece comentario el extremo fundamental de la «contienda, relativo al tipo de liquidación aplicable y, consecuentemente, la decisión que la Sala tomó al revocar, en este punto, la doctrina que el Tribunal Central tomó.

Pese al respeto con que siempre acogemos las sentencias del Alto Tribunal, en este caso no podemos compartir su doctrina, y vamos a razonar nuestros puntos de vista.

Estamos de completo acuerdo con la Sentencia en que, sin la menor duda, el contrato controvertido es un contrato de suministro, prefigurado en el apartado 2) del art. 25 del Reglamento con precisión, al decir que es aquél por el que «una persona se obliga a entregar a otra, en plazos sucesivos y mediante precio o compensación de otra especie, una pluralidad de objetos muebles...», pero, con decir o admitir eso, no está dicho todo, porque el contrato de suministro así definido, va frecuentemente unido a ciertas modalidades que sirven para matizar la calificación fiscal, y hacen que el tipo aplicable sea distinto.

Fundamentalmente el «suministro» es una compraventa, pero si va enlazado con una ejecución de obra o con un arrendamiento de servicios, entonces nace la figura jurídico-fiscal de «contrato mixto», y si a esto se añade que el contratista confecciona la cosa con sus propios materiales, el conjunto que transmite es una cosa mueble. Un ejemplo esclarecerá estos conceptos a primera vista un poco sutiles: el que provee de vestidos o zapatos, que él ha confeccionado, a un Regimiento, con los elementos que éste le ha proporcionado, hace un suministro, pero al mismo tiempo es un arrendador de servicios o de ejecución de obra, esto es, realiza un contrato mixto; el que realiza esa misma operación poniendo todos los materiales, en realidad, lo que hace es enajenar la cosa, si quiera en ella vaya comprendido el valor de todo ello; y el que se limita a proveer a dicho Regimiento, de patatas, por ejemplo, lleva a cabo un suministro propiamente dicho.

Conforme a esto, la Sociedad «Siemens», contratista en nuestro caso, está claro que, en principio, realiza un «contrato mixto», cuya figura específicamente está gravada en la Tarifa, pero la Ley y el Reglamento contienen una norma complementaria especial, de la que ha prescindido la sentencia, cual es la contenida en el apartado 4) de los arts. 18 y 25, que dice que si «el contratista pone la

totalidad de los materiales y se dedica habitualmente a la confección de productos análogos, el contrato se liquidará como compraventa».

Por lo demás, la cuestión de si se trata de un «contrato de suministro», como la Sala lo califica, o de una convención que, no obstante esa cualidad, debe ser tarifada como compraventa, bien se puede decir que es bizantina, porque por uno y otro camino el tipo aplicable es el del 3 por 100, a tenor de los núms. 21 y 46 de la Tarifa.

Así, pues, y en conclusión, somos de parecer que la Sala está acertada en rechazar la demanda en cuanto a la exención y a la bonificación propugnadas por las entidades demandantes, pero no lo está al prescindir de los mencionados apartados de los artículos 18 y 25 del Reglamento, de específica aplicación al caso debatido, no ya solamente con arreglo a las normas doctrinales expuestas más arriba, sino por aplicación de la letra de los aludidos preceptos.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 1958.

Se refiere a las deducciones de deudas en las sucesiones hereditarias, justificadas con letras de cambio, que al fallecimiento del causante no eran ejecutivas, y dice que no son deducibles por carecer de fuerza ejecutiva, a tenor del art. 1.429 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Al mismo tiempo reitera la doctrina de la sentencia de 28 de enero de 1955, diciendo que las facultades que concede a la Administración el apartado 3) del art. 101 del Reglamento para decidir sobre la deducción de las deudas comprendidas en sus dos primeros apartados, son puramente discrecionales, y, por tanto, las decisiones de aquélla al respecto, no son susceptibles de revisión en vía contencioso-administrativa.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL.