

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO EN LOS CONTRATOS DE VENTA CONCERTADOS POR CORRESPONDENCIA, ESTATUIDA EN EL NÚM. 8.º DEL ARTÍCULO 3.º DE LA LEX Y EN EL MISMO NÚMERO DEL ART. 6.º DEL REGLAMENTO.

Vamos a estudiar hoy dicha exención a través de la interpretación que la Sala 3.ª del Tribunal Supremo le da en las Sentencias de 15 y 22 de diciembre de 1955 y 22 de marzo de 1956; y

Todas ellas, en efecto, aplican la aludida exención, y para hacer su comentario daremos primeramente una idea sucinta, aunque completa, de las convenciones que motivaron la contienda contencioso-administrativa.

Para el mejor estudio y confrontación de los casos estudiados y resueltos, con el texto del precepto aplicado por la Sala en todas esas Sentencias, los vamos a dividir en dos grupos.

GRUPO A)

Antecedentes: Se refiere a las Sentencias de 15 y 22 de diciembre de 1955 y 22 de marzo de 1956, ya que en ellas el caso era sustancialmente idéntico, pues se trataba de unos convenios sobre fabricación de cierto producto, solemnizados mediante tres cartas.

En la primera de ellas, la Compañía General de Vidrierías Españolas propuso a la Empresa Vidriería Mecánica el negocio; en la segunda, ésta concretaba las condiciones en que aceptaría el hacerse cargo de él, y en la tercera la proponente las aceptaba. El pacto se reprodujo en tres años consecutivos, sin otra diferencia que la de variar la cantidad del producto que se había de fabricar, y cada uno de ellos originó una cuantiosa liquidación por derechos reales, y,

como consecuencia, nacieron los tres pleitos y las tres Sentencias coincidentes que son objeto de este comentario.

Es de notar, en primer término, que la iniciativa tomada por la Compañía General de Vidrierías obedeció a que no podía atender con sus propios medios los pedidos de un producto llamado «cristanina», que tenía pendientes de servir a sus clientes; y para superar tal dificultad, propuso a la otra entidad, Vidriería Mecánica, que ésta, por cuenta de aquélla, fabricase y sirviese los pedidos.

El contenido de lo pactado en las tres epístolas fué, pues, lo siguiente, tomado literalmente de los resultandos de la Sala:

a) La Vidriería Mecánica se obliga a recoger los pedidos de «cristanina» que la Compañía General de Vidrierías Españolas posee en cartera y a producirlos y enviarlos a sus clientes.

b) El máximo de «cristanina» a producir y vender por cuenta de la Compañía General de Vidrierías Españolas será de 40.000 metros cuadrados, 48.000 el segundo año y otros 40.000 el tercero, siendo el plazo de «suministro» desde 1.º de julio a 31 de diciembre, procurando Vidriería Mecánica activar los envíos a la clientela.

c) Vidriería Mecánica cargará a la Compañía General de Vidrierías Españolas los importes relativos al coste de la fabricación de los pedidos servidos, a los precios de coste del almacén de vidrio, así como los gastos de carga, transporte y demás que origine el envío del género.

d) Vidriería Mecánica del Norte abonará a la Compañía General de Vidrierías Españolas las cantidades cobradas a la clientela por los suministros efectuados de su cuenta.

e) La Compañía General de Vidrierías Españolas abonará a Vidriería Mecánica del Norte el 34 por 100 de la diferencia resultante de la aplicación de los puntos c) y d) precedentes: si los precios de venta fueran mayores que los de coste. En caso contrario, la Compañía General de Vidrierías Españolas responderá íntegramente de los resultados que en el conjunto de la operación se produzcan entre los precios de coste y venta.

En síntesis, pues, lo convenido fué que la Empresa constructora de la «cristanina» se compromete a producirla, servirla y cobrarla a los clientes de la otra Empresa contratante, y, como contrapartida, adquiere el derecho a percibir el 34 por 100 de la diferencia en más entre todos los gastos que esas operaciones ocasionen y el precio que se obtenga de los clientes consumidores, sin que la productora res-

póna de tales diferencias en el caso de que fueren negativas, ya que, si ese supuesto se diera, esa diferencia correría a cargo de la otra Empresa contratante como arrendataria.

Como dato no exento de interés, aunque no sea de esencia para el estudio que nos toca hacer sobre si el convenio está comprendido en la exención del aludido núm. 8.º del art. 6.º del Reglamento, diremos que la utilidad obtenida en cada uno de los tres años en que rigió el contrato fué de varios cientos de miles de pesetas.

Dicho lo que antecede, añadiremos que el contrato fué calificado por la Abogacía del Estado como «Sociedad»; que el Tribunal provincial, aunque modificó la base liquidable, confirmó el concepto liquidable, y que la Dirección General de lo Contencioso, no conforme con tal criterio fiscal, recurrió ante el Tribunal central y sostuvo que no se trataba de un contrato de Sociedad, ni de una cuenta en participación, ni de una comunidad, sino de un contrato de obras con suministro de materiales —art. 18 del Reglamento—, el cual, por tratarse de cosas muebles, debía ser liquidado como compraventa de muebles, «sin que esta calificación la desvirtúe el hecho de que la cosa mueble sea entregada no al arrendatario de la obra —Compañía General de Vidrierías—, sino a sus clientes, ya que la venta fué por cuenta de esta Empresa».

A continuación razonó el porqué a la convención no le era aplicable la exención del aludido núm. 8.º del art. 6.º del Reglamento.

El Tribunal central aceptó la tesis de la Dirección General, y la constructora Vidriera Mecánica entabló los recursos contencioso-administrativos, sosteniendo que era aplicable la mentada exención y pidiendo, subsidiariamente, que se declarase que el concepto liquidable era el de arrendamiento de servicios por aplicación del art. 16 del Reglamento del Impuesto.

La Sala, en las tres Sentencias que nos ocupan, dijo que los contratos cuestionados estaban comprendidos en la repetida exención del número 8.º del art. 6.º del Reglamento, y llegó a esa conclusión empezando por calificar el contrato como de compraventa a tenor del artículo 1.445 del Código civil; «ya que —dice— una de las partes se obliga a entregar una cosa determinada y la otra a pagar un precio cierto en dinero, que tratándose de cosas fungibles se tiene por cierto cuando se señala el que la cosa vendida tuviera en determinado día, Bolsa o mercado, que en el caso concreto serán los precios de coste, mas el 34 por 100 del precio marcado cobrado por la Compañía

General de Vidrierías Españolas a la clientela por los suministros efectuados a su cuenta».

A continuación la Sala afirma y lo razona con las adecuadas citas del Reglamento de 1941, aplicable al caso, que a la convención discutida «le conviene la configuración específica de contrato mixto de suministro», pero, a renglón seguido, añade que «no es menos cierto que el art. 3.º, núm. 8.º, de la Ley y el 6.º del Reglamento prescriben la exención del impuesto de los contratos privados sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia, sin distinguir sean de compraventa de muebles o sean de suministro a los efectos legales con o sin ejecución de obras o prestación de servicios».

He ahí, escuetamente expuestos, los antecedentes del caso y la definitiva calificación que la Sala hizo de él.

Comentarios: Dejemos sentado, en primer lugar, que no vamos a entrar en el análisis del criterio que sostuvieron la Abogacía del Estado; primero, y el Tribunal provincial, después, acerca de si el contrato encerraba en realidad un contrato de Sociedad, una cuenta en participación o un arrendamiento de servicios, puntos todos ellos examinados también por el Tribunal central en el recurso de alzada formalizado ante él por la Dirección General de lo Contencioso; tesis que, dicho sea de paso, no deja de tener consistencia jurídica, especialmente la relativa a configurar el contrato como de Sociedad.

Y es que en realidad, a nuestro entender, nos encontramos clarísimamente ante una relación contractual de las que la doctrina moderna llama contratos complejos o atípicos, fruto de las infinitas combinaciones que la vida económico-jurídica presenta, entrelazando características diversas que convienen a varios contratos o actos, sin que sus contornos estén lo suficientemente definidos para quedar delimitados y encajados en alguna de las figuras jurídicas tradicionales y previstas en el Código sustantivo.

Dicho esto, añadimos que nos vamos a ceñir a la calificación aceptada por la Sala 3.ª al afirmar que se trata civilmente de una mera venta de mercaderías realizada por correspondencia, y como tal exenta, por aplicación del núm. 8.º de los arts. 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento del año 1941, que eran los textos legales aplicables a la convención, dada la fecha de la misma, no sin reconocer seguidamente como anteriormente hemos hecho notar, que «le conviene la configuración específica de contrato mixto de suministro».

Notemos, como premisa de nuestro comentario, que el impuesto de que en la contienda se trata —el más jurídico de todos— exige inexcusablemente que el liquidador, técnico en Derecho, individualice y perfilé, con arreglo a la legislación sustantiva —en este caso el Código civil—, la figura creada por los contratantes, para aplicarle después la norma correspondiente. Se trata, en fin, de una trayectoria semejante a la que sigue el técnico de la medicina, consistente en diagnosticar primeramente el mal y, en su consecuencia, articular el tratamiento consiguiente. Si el diagnóstico es equivocado, el tratamiento lo será también y será inoperante e incluso contraproducente. Al término del viaje nos encontraremos muy lejos de la meta que habíamos tratado de alcanzar, si el diagnóstico jurídico no es el que debe de ser.

Pues bien, en nuestro caso el diagnóstico acogido en las Sentencias ¿fué acertado? La relación jurídica creada por las dos prenombradas Sociedades, ¿fué un contrato de compraventa? ¿Es posible sostener, con arreglo a nuestro Código civil, que lo convenido en las tres cartas engendró un contrato de esa naturaleza?

Este es el inexcusable cimiento y punto de partida que para aplicar el impuesto con justeza hay que dejar esclarecido siempre, y con más acuciante necesidad en la presente contienda, teniendo en cuenta que la convención pactada tiene matices de varias de las figuras jurídicas predeterminadas en nuestro Código civil, como son el contrato de Sociedad, el de compraventa, el de arrendamiento de obras, según la nomenclatura de este cuerpo legal, o, como dice la doctrina moderna, *contrato de Empresa* en sus modalidades de contrato de ejecución de obra, contrato mixto de obras con suministro y contrato de mero suministro.

Prescindimos ahora de analizar todas esas modalidades y vamos derechamente a dilucidar si nos encontramos ante una compraventa, o más bien ante un *contrato de Empresa* comprendido entre los que la técnica del Código civil denomina genéricamente de arrendamiento de obras y específicamente —arts. 1.544 y 1.588— de ejecución de obra, en la que el ejecutante pone su trabajo o industria y también los materiales.

No vamos a negar que, como ya hemos insinuado, entre ambas figuras jurídicas hay puntos de semejanza y coincidencia, como la doctrina enseña, tanto que no son pocos los tratadistas que opinan

que cuando el contratista ejecutor pone, junto con su trabajo, el material, late en el fondo una venta de cosa futura, pero, en cambio, otros entienden que siempre descuelan en el contrato las obligaciones características del contrato de obra, y señaladamente cuando, al celebrarlo, se tiene en cuenta no solamente la mera adquisición del objeto, sino también los medios, la preparación y la pericia del constructor.

Prescindimos de hacer las citas que una erudición barata nos proporcionaría fácilmente y resumimos diciendo que si partimos de la esencia del contrato de compraventa —art. 1.445 del Código civil—, «transmisión del dominio de una cosa o un derecho mediante precio cierto en dinero o signo que lo represente», es claro que si estas esenciales características se desvirtúan o neutralizan cuando el contrato envuelve otras destacadas modalidades, entonces ya no podemos sostener con ortodoxia jurídica que nos encontramos ante esa figura jurídica, aunque la enjuiciada ostente algunas de aquéllas, como ocurre con el contrato de Empresa en su modalidad de ejecución de obra.

Ciertamente que éste y el de compraventa tienen de común el elemento precio y el elemento enajenación de la cosa, aparte de ser ambos consensuales, onerosos y conmutativos; pero, so pena de borrar todos los artículos del Código civil, contenidos en la Sección segunda, libro IV, título VI, que van desde el 1.588 al 1.600, tendremos que convenir en que si nos encontramos ante un contrato cuyas características encajan plenamente, no obstante aquella comunidad de elementos, en el contenido del art. 1.588 citado, no podremos sostener sin temeridad que la convención es una compraventa.

Así, pues, si el contrato de arrendamiento de obras, en su modalidad de «obras por ajuste o precio alzado», es aquel, como dice literalmente dicho art. 1.588, por el que se contrata «la ejecución de una obra conviniendo en que el que la ejecute ponga solamente su trabajo o su industria, o que también suministre el material», ¿cómo negar o desconocer que el contrato discutido, cuyas notas quedan anteriormente particularizadas, encaja de lleno en esa definición legal?

Tan obvio es esto que la propia Sala lo reconoce así, categóricamente, cuando, según antes hicimos constar, dice en el segundo considerando de la primera de las Sentencias que a la convención cuestionada «le conviene la configuración de contrato mixto de suministro», lo cual, a mayor abundamiento, razona seguidamente en el mismo considerando.

Lo extraño es, que después de tan rotunda afirmación y a renglón seguido, se olvide de ella y aplique la exención del número 8.º del artículo 3.º de la Ley —la de 1941, que era la vigente al ser girada la liquidación—, diciendo que, ello, no obstante, «no es, menos cierto, que el artículo 3.º, número 8.º, de la Ley y el 6.º, número 8.º, del Reglamento, prescriben la exención del impuesto a los contratos privados sobre mercaderías que se verifiquen por correspondencia, sin distinguir que los contratos de adquisición o enajenación de mercaderías sean de simple compraventa de muebles o sean de suministro a los efectos legales, con o sin ejecución de obras o prestación de servicios; por tanto, al de suministro de «cristalina», objeto del presente litigio, formulado por correspondencia, le alcanza la mentada exención».

Con todo el sincero respeto que la Sala nos merece, tenemos que decir que el razonamiento está lindando con una «petición de principio», al dar como cierto lo mismo que se trata de probar: es venta aunque sea contrato mixto, luego como venta debe de ser tratado fiscalmente. No si es contrato de Empresa, o, en lenguaje menos doctrinal, de ejecución de obra, perfectamente perfilado en los citados artículos del Código civil y especialmente en el 1.588, no puede ser de compraventa o de mera venta de mercaderías y como tal comprendida en la exención, porque, una vez hecha la calificación del acto o contrato, hecha queda con todas sus consecuencias fiscales y es indeclinable aplicarle la tarifa asignada al mismo específicamente, salvo que el contrato así calificado esté nominalmente exento cuando en él concurren, en casos especiales, motivos de exención. Es decir, que no es permitido, por muchas que sea sus semejanzas con otra figura jurídica, la exención establecida para ésta; tanto más cuanto las exenciones han de aplicarse, con criterio estrictamente restrictivo, como es sabido, sin que sean de tener en cuenta, normas interpretativas analógicas.

La tesis que propugnamos se reafirma hasta hacerse incontrovertible, si de la configuración del contrato en sí pasamos a las obligaciones y derechos que de él dimanar para los contratantes. Son tan desemejantes que rayan en la incompatibilidad; y para demostrarlo basta citar algunos de esos derechos y obligaciones como, por ejemplo, los que nacen en los casos de pérdida o deterioro de la cosa; en el de desistimiento del adquirente de la obra sin consentimiento del contratista aunque éste la haya empezado, etc. La

sóla enumeración hace innecesario un mayor esclarecimiento para vér las profundas diferéncias que median entre una compraventa y un contrato de ejecución de obra con suministro de los materiales por el contratista.

Ese fué el compromiso adquirido por «Vidriera Mecánica del Norte»: fabricar la «cristañina» para los clientes de la «Compañía General Vidriera», cargándole a ésta «los precios de coste, así como los gastos de carga, transporte y demás, que se originen por el envío del género»; lo cual, a simple vista, es bien distinto de un mero contrato de venta de mercancías de los previstos en la repetida exención, siquiera su formalización haya sido solemnizada por simple correspondencia.

Por otra parte, la teoría contraria de ver en el contrato una compraventa nos ofrece serios reparos, porque no vemos que haya verdadera traslación de propiedad de lo fabricado, entre una y otra Sociedad, ni tampoco el precio *cierto* en la forma querida por el mencionado artículo 1.445 del Código civil: lo primero, porque la Empresa constructora no transfiere la propiedad de la cosa fabricada a su contratante, sino que a lo que se obliga es a elaborarla y entregarla a terceras personas, lo cual es muy distinto. De tal manera es ello así que si la constructora no cumpliese su compromiso, la supuesta compradora no podría ejercitar contra ella la acción *empti*, que es la fundamental para el comprador; y en cuanto a la *certeza* del precio, está patente que no se da, puesto que su determinación no se hace con relación a otra cosa cierta, ni su señalamiento queda al arbitrio de persona determinada —art. 1.447—, ni queda vinculado al que la cosa vendida tenga en determinado día, Bolsa o mercado —art. 1.448—, sino que queda a merced de los precios de coste de la fabricación y de los gastos de embalaje, transporte, etcétera, es decir, indeterminado en absoluto y, al menos en parte, a merced de la voluntad del llamado vendedor, en contra de la terminante prohibición del artículo 1.449 del mencionado Código.

Dice, además, la Sala en la primera de las Sentencias a que nos venimos refiriendo que el artículo 24 del Reglamento «exceptúa del pago del impuesto al contrato de transmisión de bienes muebles por correspondencia para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor», y ello, dice también la Sala, «quiere decir que esté debidamente autorizado como sucede en las Empresas contratantes». A lo cual contestamos que el argumento no es concluyente, porque

aunque efectivamente se tratase de una venta con arreglo a la legislación sustantiva, no es exacto que el citado artículo 24 diga simplemente lo que la Sala le atribuye. El texto dice bastante más, y literalmente es éste: «La transmisión por contrato de bienes muebles no exceptuados o de derechos que tengan este concepto legal y no figuren expresamente en otra disposición de este Reglamento, satisfarán, el 2,50 por 100 de su valor, excepto cuando se realice por correspondencia y ésta se limite al mero pedido de géneros para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor».

De esta cita completa del texto se deduce con evidencia que no basta que la transmisión se lleve a cabo epistolarmente y que se trate de bienes muebles o mercancías para cuya venta esté matriculado el vendedor; no, es además indispensable que se trate del «mero pedido de géneros», y en caso de autos, ¿cómo sostener que este requisito se da?

El argumento que acabamos de esclarecer y contradecir está contenido en la primera de las Sentencias que estudiamos, y está ampliado, en favor de la tesis de la misma, en las otras dos Sentencias, también estudiadas, de 22 de diciembre de 1955 y 22 de marzo de 1956, diciendo que en definitiva ese artículo 24 del Reglamento al contradecir lo dispuesto en la Ley, es ineficaz. El argumento literalmente expuesto es éste: «Aun admitiendo, dice la de 22 de marzo, que el precitado artículo 24, según se interpreta en el acuerdo recurrido, limita la exención al mero pedido de géneros, como quiera que lo que podía estar exento conforme al artículo 3.º de la Ley, quedaría sujeto en dicho artículo 24, en tal hipótesis de abierta pugna, el precepto reglamentario, no aclaratorio, sino evidentemente restrictivo del ordenamiento legal, no había de prevalecer».

En el caso son dos los argumentos que nos mueven, siempre con sincero respeto para la Sala, a no compartir su criterio. Es el primero y fundamental que no vemos por ninguna parte la diferencia de rango entre el ordenamiento legal y el reglamentario, y los estimamos exactamente de la misma categoría, bastando para ello tener en cuenta que ambos nacieron de la misma disposición, estatuida y promulgada por quien tiene, dentro de la legislación vigente, la facultad de dictar Decretos-leyes. El ordenamiento está contenido en el Decreto de 29 de marzo de 1941 («B. O. del E.» del 21 de abril y rectificación del 23), el que, previo un breve preámbulo, dice:

«Artículo 1.º Se aprueban los adjuntos textos, refundidos de la

Ley, Reglamento y Tarifa de los Impuestos de Derechos reales y sobre transmisión de bienes.

... ..
Así lo dispongo por el presente Decreto, dado en Madrid a 29 de marzo de 1941.—Francisco Franco.—El Ministro de Hacienda, José Larraz López.»

No parece, pues, razonablemente discutible la identidad de rango de ambas normas jurídico-fiscales nacidas de un único dictado legislativo; y aun puede añadirse que si su origen obedeciera a dictados sucesivos, pero engendrados por la misma voluntad suprema, tampoco sería posible admitir que el segundo era otra cosa que un desarrollo del contenido y del espíritu del primero, máxime cuando se trate, como en nuestro caso ocurre, de que el texto llamado legal se presta a razonada discusión o duda, y el tildado de reglamentario no hace otra cosa que esclarecerla. Para opinar en contrario sería menester, en buena hermenéutica, que la contradicción en los textos fuese literal.

Y si se dijera, apurando la tesis contraria, que la exención abarca, según la letra del tan repetido número 8.º, conforme al texto de 1941, todos «los contratos privados sobre mercancías que se verifiquen por correspondencia», contestaríamos que en virtud de lo que acabamos de razonar sobre el artículo 24 del Reglamento, está fuera de duda que la exención, según la auténtica interpretación del legislador, coetánea y nacida del mismo acto legislativo, no puede referirse a otros actos que a los referentes al «mero pedido de géneros».

Más es aún prescindiendo de tan poderosa argumentación, nos parece que el texto completo de la exención del año 41, leído con atención y objetivamente, da claramente a entender cuál es el concepto de *mercancía* contenido en el pensamiento del legislador: no es otro que el vulgar y corriente e incluso contenido en el Diccionario de la Lengua: «todo género vendible que se hace objeto de trato o venta». Dice, en efecto, aquel texto, que la exención se refiere a «los contratos privados sobre *mercancías* que se verifiquen por correspondencia y los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta...»; de donde se deduce que el término *mercancía* está referido a esas cosas muebles preexistentes que uno almacena y vende, y otro adquiere, sea del almacenista, sea del comerciante que la expende, y no del fabricante a quien

se le encargan para que las fabrique o elabore con arreglo a características determinadas.

Así, pues, una vez hecho este sereno análisis, es lógico sostener que el contrato en discusión, de las circunstancias y complejidad con que anteriormente queda descrito, es un mero *contrato sobre mercaderías*, esto es, de adquisición de mercancías o sobre mercancías?

No; en definitiva lo que se contrató, o sobre lo que se contrató, no fueron *mercancías*, sino la elaboración o construcción de cosas muebles con el destino de entregarlas a tercero por cuenta del comitente, por el cauce jurídico de un contrato de Empresa o arrendamiento de obras.

Resta decir, para redondear el tema, que el razonamiento está hecho a base del texto de la exención en la legislación del impuesto de 1941, y que si razonáramos sobre la base de la ordenación legal actual —la de 7 de noviembre de 1947—, la solución sería, si cabe, más incuestionable, puesto que el actual número 8.º del artículo 6.º del Reglamento y el mismo número, del artículo 3.º, de la Ley, matizan la exención diciendo que para que ella se dé no han de mediar en esos contratos de venta «otros conceptos distintos sujetos a tributación», como efectivamente median, según queda ampliamente razonado.

GRUPO B)

Sentencias de 3 de abril y 3 de mayo de 1956

Antecedentes: En estas Sentencias los casos discutidos ofrecen la particularidad de estar producidos después de estar vigente la actual legislación, o sea, la Ley y Reglamento de 7 de noviembre de 1947, con la consiguiente consecuencia de estar en vigor no solamente el número 8.º de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, sino también el artículo 24 de este segundo texto.

Es de notar asimismo que los contratos discutidos eran de gran cuantía y alguno de extraordinario volumen económico, tanto que se aproximaba a los 16 millones de pesetas, lo cual, si bien no afecta a la sustancia del problema, sí demuestra que en la contienda se ventilaban muy cuantiosos ingresos del Tesoro, y conduce también

a que las decisiones que se tomen al resolverla sean serenamente meditadas, cualesquiera que sean los antecedentes jurisprudenciales existentes en casos similares.

Los antecedentes concretos comunes a los casos objeto de nuestro examen, aparte de tratarse de convenciones solemnizadas por correspondencia epistolar, consisten en pedidos de maquinaria no fabricada en el momento de cerrarse el convenio, en algún caso con el aditamento de tener que reunir características especiales, y, por añadidura, con largos plazos de entrega y estipulación también de plazos para el pago.

Añadiremos a esos sucintos antecedentes que las dos Sentencias aludidas llegan a la conclusión de que se trata de contratos de venta de mercaderías entre comerciantes e industriales, celebrados por correspondencia, y exentos, por lo mismo, a tenor del citado número 8.º, de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento de 1947.

Para sentar esa conclusión dice la de 3 de abril que no es obstáculo el haber pactado plazos de entrega de los aparatos, ya que el pedido se hizo con vista del catálogo correspondiente y podrían estar prefabricados; con cuyo alegato desecha la posible calificación del acto como contrato de ejecución de obra sometido a la tarifa de «muebles» por el artículo 18 del Reglamento; y la de 3 de mayo es, aún más categórica al acoger la exención; pues dice que no es dable prescindir de su aplicación «a pretexto de que en las cartas se señalaban determinadas características a los aparatos de cuya venta se trataba, plazos de entrega, etc.», ni tampoco alegar, consiguientemente, que «la correspondencia no se limitó a la oferta o pedido de géneros prefabricados, como exige el artículo 24 del Reglamento del impuesto, y dejar de aplicar la exención al contrato de autos, pues, cual ya tiene reiteradamente declarado esta Sala, el precepto mencionado por su carácter reglamentario no puede limitar, condicionándola, la exención clara y terminante otorgada en el número 8.º del artículo 3.º de la Ley».

Comentarios: Después de lo que anteriormente hemos razonado al referirnos al primer grupo de Sentencias, poco necesitamos añadir para refutar —siempre con el debido respecto— las teorías de las que ahora estudiamos. Aquellos razonamientos, en cuanto espigan y se apoyan en nuestro Código sustantivo, conservan todo su vigor

frente a los dos pronunciamientos, y lo acrecientan ante el texto de la exención en la vigente legislación del Impuesto, que es la que la Sala aplicó en dichas dos Sentencias.

Efectivamente, no es posible pasar por alto la adición que el tan repetido número 8.º hace al del texto de 1941 matizándola y condicionándola, diciendo que tales contratos de venta gozarán de la exención «siempre que no concurren en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación».

Y esto supuesto, cuando los aparatos no están fabricados previamente y se señalan plazos de entrega, y, sobre todo, cuando se conviene que han de reunir características especiales distintas de las que reúnen los que el fabricante produce normalmente y ofrece en sus catálogos, esto es, comprometiéndose a construirlos, poniendo en ello, como es consiguiente, su técnica, sus materiales y su trabajo o mano de obra, ¿cómo desconocer que estamos de lleno ante un *contrato de Empresa*, o de «obras por ajuste o precio alzado», según la nomenclatura del Código civil, es decir, ante la previsión del tan repetido número 8.º que impide aplicar la exención a los contratos por correspondencia «siempre que concurren en ellos otros conceptos sujetos a tributación»?

El otro aspecto del problema es el de la vigencia y fuerza del inciso del artículo 24 del Reglamento vigente cuando manda que la exención se aplique exclusivamente al «mero pedido de géneros»; y sobre ello la Sala reitera, según dejamos dicho, la no vigencia de ese inciso reglamentario por la razón de que no está inserto en la Ley de 1947, que es la aplicable al caso, y de consiguiente, el Reglamento, dado su inferior rango, no pudo establecer restricciones no contenidas en aquélla, con fuerza de obligar.

En cuanto a tal extremo y para evitar repeticiones, nos remitimos al razonamiento anteriormente expuesto, al comentar las Sentencias del primer grupo, insistiendo en que la categoría y rango de ambas ordenaciones son idénticos por estar sancionadas y promulgadas en el mismo Decreto, en términos análogos, por no decir iguales, al de 29 de marzo de 1941, antes mencionado, que aprobó la legislación de esa fecha. Tal Decreto está firmado en El Pardo, a 7 de noviembre de 1947, y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 10 de febrero de 1948 y anexos al mismo de 11 al 23 del mismo mes.

LA REDACCIÓN