

Temas sobre el Impuesto de Derechos reales

LAS FACULTADES CALIFICADORAS DE LOS LIQUIDADORES

III

Los dos anteriores artículos que, con el precedente encabezamiento, insertamos en los dos números de junio y julio pasados de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, los dedicamos a la exposición de antecedentes y al estudio de la verdadera naturaleza jurídica del contrato en cuestión sobre producción y distribución de determinada película cinematográfica. Ahora nos resta dilucidar, en consonancia con el enunciado del tema, cuál sea la actitud que el liquidador tiene que adoptar ante un contrato cuya nomenclatura no encaja en la consagrada en nuestros Códigos sustantivos, ni tampoco, por ende, en la que las normas del Impuesto de Derechos reales y su tarifa tienen establecida, en consonancia, claro está, con aquella nomenclatura.

Antes de entrar de lleno en materia tenemos que salir al paso a la teoría que en el pleito aludido esgrimió la parte demandante, consistente en afirmar que el acto discutido, como mercantil que es, no estaba afectado por el impuesto de Derechos reales, porque los actos de esa naturaleza no están comprendidos en el artículo 2.º de la Ley ni tampoco en los epígrafes de la tarifa.

Para destruir tal aseveración, basta observar que ni la Ley, ni el Reglamento, ni la tarifa tienen para nada en cuenta, al hablar de los actos sujetos en general, que los actos o contratos sean o no mercantiles, y en cambio sí se ocupan—artículo 6.º, números 7 y 8—de las negociaciones de efectos y valores en bolsa de la expedición, abonos en

cuenta, recibos y endosos de letras, pagarés, etc., y de los contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes o industriales de artículos propios de su comercio o industria, y también de los meramente verbales celebrados en establecimientos o sitios públicos de venta; pero, nótese bien, los menciona para decir que están exentos, de lo cual evidentemente se deduce que todos los demás actos y contratos mercantiles están fuera de la exención, y en principio han de estar dentro del área de los sujetos, si especiales razones no exigen para ellos la calificación de no sujetos.

Y si de esa razón de orden general pasamos a los textos legales, veremos que, con el Reglamento a la vista, no se puede sostener la aludida aseveración.

Cuando nos habla de la compraventa, de la permuta, del seguro, etcétera, para nada se acuerda de que sean civiles. Y otro tanto puede decirse de la constitución de sociedades—artículo 19—; todo sin contar con preceptos expresos sobre sujeción de actos mercantiles como los consignados en el artículo 20 cuando sujeta la emisión, la transformación y la cancelación de obligaciones, simples o hipotecarias, emitidas por Sociedades mercantiles, o los que establece el artículo 24 sobre los contratos de venta de bienes muebles celebrados por comerciantes o industriales.

Entrando ya en el verdadero nervio del problema, nosotros, aun descartada la tesis de que el contrato discutido haya de calificarse de arrendamiento por sus propias características y naturaleza, llegamos, siguiendo nuestra trayectoria jurídico-fiscal, a la misma conclusión que la Oficina liquidadora cuando sostuvo que el contrato era de arrendamiento y como tal lo liquidó.

Para ello encontramos firme apoyo en estas tres consideraciones extraídas de otros tantos principios o normas fundamentales que el Reglamento consigna entre las "Reglas generales de liquidación y exacción del impuesto", de su capítulo III, tal como ese capítulo estaba redactado en el Reglamento de 1941 y en todos los anteriores.

Hacemos esa salvedad porque el Reglamento aplicado por la sentencia de 23 de febrero de 1947, que origina estos comentarios, no fué, como es lógico, el de noviembre de ese año, que es el vigente, sino el de 1941.

De ahí que la salvedad sea imprescindible, y de ahí también la necesidad de que hagamos luego algunas indicaciones sobre la inno-

vación que acerca del particular ha hecho el actual Reglamento, en relación con el anterior.

Dicho eso, vayamos, pues, a las consideraciones a que acabamos de aludir, que son éstas:

a) "El impuesto ha de exigirse—artículo 41—con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado"; b), "para que el impuesto sea exigible—artículo 44—, se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente el acto sujeto o de otro acto que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato rectamente interpretado", y c), "los actos y contratos no designados expresamente en la tarifa—artículo 44—se liquidarán, desde luego, por los conceptos señalados en la misma a sus similares o análogos"; por consiguiente, bien se puede concluir, con toda lógica jurídica, que el contrato en cuestión fué acertadamente liquidado por el concepto de arrendamiento, sea en virtud de la teoría de los contratos atípicos o complejos, antes apuntada, sea por la facultad de asimilación que el Reglamento del 41 concedía al Liquidador, aun en el supuesto de que en forcejeo dialéctico no se admite sin vacilar que el verdadero contenido jurídico de las variadas estipulaciones del contrato no era un arrendamiento de cosas, o de cosas y servicios.

Con esto llegamos ya al particular a que acabamos de hacer referencia, o sea a la modificación que el vigente reglamento de 1947 ha hecho en el segundo apartado del artículo 44, comparado con la redacción que tenía en todos los anteriores Reglamentos.

En éstos, el párrafo estaba, según acabamos de decir, redactado así: "Los actos no designados expresamente en la tarifa se liquidarán desde luego por los conceptos señalados en la misma a sus similares o análogos; pero, una vez satisfecho el impuesto, y aunque no existe reclamación de los interesados, la Oficina liquidadora instruirá el oportuno expediente, manifestando los fundamentos de la asimilación, y previo informe, en su caso, del abogado del Estado, se elevará a la Dirección general de lo Contencioso, por si hubiere lugar a una declaración de carácter general".

En cambio, en la actualidad el texto reglamentario es éste: "Los actos y contratos no consignados expresamente en la tarifa se consi-

derarán en principio no sujetos al impuesto, pero sí por referirse a cantidad, cosa o derecho valuable, la Oficina liquidadora competente estimase procedente declarar la sujeción con arreglo a las normas establecidas en el artículo 2.º de la Ley, y en el artículo 5.º del Reglamento, instruirá de oficio el oportuno expediente, con audiencia del interesado, manifestando los fundamentos de la asimilación, y previo informe, en su caso, del Abogado del Estado, se elevará por el Delegado de Hacienda con su propuesta, a la Dirección general de lo Contencioso para su resolución".

Esta nueva redacción del apartado es, a nuestro entender, una de las modificaciones más radicales del vigente Reglamento, porque parece querer dar al concepto de "acto no sujeto" una amplitud que antes no tenía, cuando dice que lo son, al menos en principio, aquellos "no consignados expresamente en la tarifa", y que por de pronto no se liquidarán sin perjuicio del aludido expediente, a diferencia del texto tradicional, que prevenía la liquidación calificándolos por los similares o análogos.

Y no es esa trascendencia la más destacable, sino la merma que puede suponer para las facultades calificadoras de los liquidadores, tal como se desprenden del primer inciso del artículo 41 y del primer apartado del mismo artículo 44. Tan es así, que la coordinación de la innovación entre ese inciso y ese apartado 1) se hacen sumamente dificultosas, si es que dichas facultades han de tener realidad.

La verdadera entraña de la función liquidadora no está en determinar si el acto, una vez calificado jurídicamente, cae dentro de este o el otro número de la tarifa, sino que está en la calificación, esto es, en desentrañar el documento y las distintas convenciones o estipulaciones que en él se contengan, para contrastarlas con el derecho sustantivo y deducir de todo ello la naturaleza del acto de que se trate. Esta es, en definitiva, la función esencial y específica del liquidador: calificar el acto, ¿cómo?: ¿con qué amplitud de movimientos y límites?

La contestación nos la da con diafanidad el Reglamento en sus artículos 41 y 44: exigiendo el impuesto "con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado"—artículo 41—, y teniendo en cuenta paralelamente que la exacción la motiva, o bien "un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al impuesto", o bien

"una convención expresamente consignada por los contratantes", o bien cualquier otro acto que "con arreglo a los principios de Derecho" pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato, rectamente interpretadas"—artículo 44—.

De esto se desprende con toda claridad que, si bien el último escalón de la función calificadora es la de aplicar al acto un determinado número de la tarifa, esto, ni es lo esencial ni lo más difícil de la función. Después que el liquidador llega, una vez desentrañada la convención de que se trate, a la conclusión "lógica y legalmente deducida con arreglo a los principios de derecho", de que "la verdadera naturaleza del acto o contrato" es una compraventa, una hipoteca, o cualquiera otra figura jurídica de las estereotipadas en la legislación civil o mercantil, está al alcance de cualquiera determinar, tarifa en mano, qué tipo de liquidación es el aplicable.

En la generalidad de los casos, ante el documento y ante los actos que en él se contengan, el liquidador, como perito que es en derecho, los enmarcará pronto y sin grandes dificultades dentro de la figura jurídica correspondiente, o, lo que es lo mismo, los calificará, y seguidamente les podrá aplicar sin esfuerzo alguno el tipo adecuado de la tarifa; pero, en otros casos, siquiera sean los menos, si el liquidador se encuentra ante una convención fruto de las variadísimas combinaciones en que se traduce la realidad jurídica de los actos humanos, en la cual no aparecen con claridad los contornos de ninguna de las figuras jurídicas enmarcadas en el Código sustantivo, ¿qué camino ha de seguir?

Si se atiende al apartado 2) del dicho artículo 44, en su actual redacción, habrá de declararlo "no sujeto" y abstenerse de liquidarlo, ya que no aparece claramente tarifado, sin perjuicio del expediente de asimilación.

En cambio, se si aplica el apartado 1) del mismo texto, hará la disección de "la convención expresamente consignada por los contratantes", y si "con arreglo a los principios de derecho" deduce "lógica y legalmente de la intención o voluntad de las partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato", que existe determinada figura jurídica de las de fisonomía definida, aunque sus contornos no sean tan precisos como las que el Código delimita, ya no podrá decir que el acto no está expresamente tarifado.

En definitiva, este segundo proceso calificador que apuntamos no es más que una aplicación o reflejo, perfectamente aplicable al caso, de la moderna teoría de los contratos atípicos, múltiples o complejos, que enseña que para definirlos y encuadrarlos habrá que atenerse a aquella de las características que sea más destacada entre las que contenga la convención.

Si el camino que acabamos de señalar no se sigue, la armonía y coordinación de los dos apartados del artículo se dificultaría, sin duda, notablemente, y las facultades calificadoras del liquidador quedarían tan rígidas y acotadas que desnaturalizarían su elevada función de técnico del Derecho, para asemejarla a la de mero recaudador del impuesto.

Por todo ello creemos que no es fácil deducir del nuevo texto reglamentario ninguna perfección sobre el del mismo artículo 44 de los anteriores Reglamentos, porque en ellos, a diferencia del actual, el liquidador, una vez hecha la calificación en esos casos dudosos, giraba la liquidación por asimilación, y ahora ha de abstenerse de liquidar, y creemos, por último, que la manera de dejar a salvo la completa coordinación del texto nuevo es entender que si, aplicada la teoría de los contratos atípicos, o sean las normas del apartado 1) de ese artículo 44, el liquidador no encuentra figura adecuada en que enmarcar el acto, los calificará de "no sujeto", pero no precisamente por no estar tarifado, sino por no poderlo localizar "lógica y legalmente" en alguna de las figuras jurídicas preconstituídas y tarifadas.

Si éste no fuese el verdadero espíritu de la innovación reglamentaria, habrá que convenir en que la función jurídica, fundamentalmente jurídica, se habría empequeñecido y desvirtuado, como acabamos de apuntar, y, además, en la práctica se habría ensanchado considerablemente el área de los actos "no sujetos", que ya de por sí tiene unos linderos asaz borrosos en el texto reglamentario vigente, como los tuvo siempre en todos los anteriores.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.