

Temas sobre el impuesto de Derechos reales

Las facultades calificadoras de los liquidadores

II

Indicábamos en el artículo que sobre el tema publicamos en el número del mes de junio de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, que, una vez expuestos los puntos de vista de la sentencia de 23 de febrero pasado, en perfecta contradicción con los del Tribunal provincial de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia territorial de Madrid y con los de la Abogacía del Estado de la misma capital, habríamos nosotros de exponer los que el estudio del caso nos sugiere, aun cuando para ello tengamos que discrepar, salvando todos los respetos que son del caso, de criterios tan autorizados y respetables como los de la Sala 3.^a y los del citado Tribunal provincial.

Quiere decirse, pues, como vamos a ver, que para nosotros la calificación jurídicofiscal tiene que ser la de arrendamiento, de acuerdo en esto con la Abogacía del Estado, que liquidó el contrato a la vista del análisis de las cláusulas más destacadas entre las múltiples y complejas que el contrato contiene.

Dicho esto, y antes de entrar en el análisis del contrato, destaquemos algunos puntos interesantes del mismo que de manera singular lo matizan.

La casa productora se compromete a producir un film en versión italiana y española *a determinar de común acuerdo* con la distribuidora. El contrato no dice en ninguna parte, como la demandante sostuvo, que a ella se le ceda la película "en comisión mercantil y para

su distribución en España"; antes al contrario, contiene el compromiso por parte de la productora de facilitar a la distribuidora doce copias positivas junto con otros elementos de producción, y entre ellos "un contratipo para el tiraje de ulteriores copias", y reconoce que la segunda, para la normal explotación de la película en los territorios de la concesión, necesitará un número de veinte copias.

Es sin duda significativo, dada la posición de la distribuidora al sostener que el contrato estaba configurado jurídicamente en el de comisión mercantil, el hecho de que en el contrato no se emplee ni una sola vez el concepto *comisión*, y que, en cambio, en el escrito de alegaciones ante el Tribunal Económicoadministrativo se lean frases como éstas: "suscribí un contrato .. en virtud del cual se me cedía la distribución de la mencionada película "; "la explotación de la película en los territorios de la *concesión*; todos los gastos de distribución en los territorios de la *concesión*. ."; "Por tal *cesión* en exclusiva habría de anticipar ..".

Y no es menos destacable también, a efectos polémicos y de interpretación de la intención contractual de las partes, el hecho de que éstas, como si vacilaran en la verdadera naturaleza jurídica de lo que estipulaban, o como si la quisieran enmascarar, dicen que "declaran con el presente contrato que no tienen implantada relación social alguna entre ellos y que no existen otras obligaciones aparte las aquí consignadas", puesto que fácilmente se ocurre preguntar: ¿si el contrato encerraba una comisión mercantil, cómo la parte demandante sostuvo ante el Tribunal Económicoadministrativo, ante el Contenciosoadministrativo y ante la Sala 3.ª, por último, al enfrentarse con el recurso extraordinario de apelación deducido por el fiscal de la jurisdicción, porque no se dijo en él claramente, en vez de limitarse a decir que no era de sociedad?

La síntesis de los antecedentes esenciales es ésta:

a) Las mencionadas entidades contratantes convienen en que se ha de producir un film "a determinar en común".

b) La distribuidora recibirá de la productora determinadas copias del negativo para la distribución y un contratipo para obtener ella ulteriores copias, y recibirá también cierto material de propaganda.

c) La distribuidora anticipará hasta la cifra, como máximo, de 300.000 pesetas para gastos de producción y pagará todos los de distribución.

d) El 30 por 100 del producto bruto de lo que la distribución produzca, servirá para remunerar al distribuidor y para reintegrarse de los gastos de distribución.

e) El 70 por 100 restante de dichos productos se aplicará de esta manera: en primer lugar se reintegrará la distribuidora de los anticipos por ella hechos para la producción, y si con ese 70 por 100 no se cubren esos anticipos, nada podrá pedir a la otra contratante. Cubiertos esos anticipos, el resto se repartirá entre ambas partes en la proporción de un 27 por 100 la entidad productora y el 73 por 100 la distribuidora.

f) La cesión de exclusiva a la casa distribuidora se hace irrevocablemente por un período de ocho años.

Con estos esenciales antecedentes a la vista se puede ya entrar en la esfera jurídica del problema, la cual no es de derecho sustantivo a secas, sino que sin dejar de ser jurídico propiamente dicho, forzosamente está matizado por el aspecto fiscal y es, por lo tanto, jurídicofiscal.

Los criterios antagónicos sustentados en el pleito fueron, como al principio de este artículo hacemos constar, el de que se trata de un arrendamiento—criterio de la Abogacía del Estado—, que es un contrato de comisión mercantil—criterio de la entidad distribuidora y del Tribunal provincial de lo Contencioso—y que se trata de un contrato innominado, a juicio del respetabilísimo criterio de la Sala 3.^a del Tribunal Supremo.

Nuestro punto de vista jurídicofiscal es, salvando la pesadumbre y los merecidos respetos que tan autorizados Tribunales merecen, que el contrato no debe ser calificado de comisión mercantil, ni tampoco de innominado, que su verdadera calificación es como arrendamiento, y que aunque en estricto derecho sustantivo se encuadrara en la figura jurídica comisión mercantil o en la de contrato innominado por estar fuera del área acotada para cada uno de los que el Derecho tiene determinadamente configurados, estaría reglamentariamente bien liquidado como arrendamiento.

La demostración del primer aserto, o sea de que no se trata de una comisión mercantil nos parece empresa fácil con sólo recordar los puntos de hecho que más arriba hemos destacado, especialmente los relativos al reparto de beneficios, y con contrastar esas particularidades con las notas características del contrato de comisión mercantil según el Código de Comercio.

La nota esencial e inexcusable del contrato de comisión, como dice la doctrina, es la actuación por cuenta ajena, y tal nota no aparece por ninguna parte en el caso actual, porque el pago de los gastos pesa sobre el supuesto comisionista, desde el momento en que se le descuentan del tanto por ciento de su comisión e incluso pueden quedar sin compensación en aquella parte en que el tanto por ciento que se le asigna en las utilidades no alcance a cubrir el anticipo que se obligó a realizar.

Esto sin contar conque quien contribuye a la obtención de la mercancía y tiene facultad "de determinar de común acuerdo" con el otro contratante y supuesto comitente, la forma de producirla y además participar en los beneficios, nunca podrá decir con verdad que es un mero intermediario entre un comerciante o productor—el comitente—y las personas con quien contrate, o sea un comisionista.

Si a esto añadimos que al contrato que estudiamos no le son aplicables las prevenciones con que el Código mercantil delimita la comisión mercantil como son las de acatar las instrucciones del comitente—artículo 254—, la de consultar lo no previsto por el mismo—artículo 255—, la de comunicarle noticias, etc., etc.—artículo 260—, y sobre todo que, al estar pactada por ocho años la duración del contrato, no le es aplicable la renovación "ad libitum" por el comitente como estatuye el artículo 279, habremos de concluir con lógica aplastante que el contrato analizado está por completo fuera del ámbito de la comisión mercantil.

Llegados a esta conclusión, que, en el peor de los casos, creemos que no se puede calificar de inconsistente, cabe preguntarse qué calificación puede darse a tan complejo contrato.

A nuestro entender nos encontramos sin duda ante un contrato atípico, de aquellos que la doctrina moderna, como puede verse, por ejemplo, en Castán y Enneccerus, comprende bajo la denominación o rúbrica de contratos mixtos y múltiples.

No ha lugar a entrar aquí a desenvolver esta nueva teoría, en sentido de moderna, sobre los contratos atípicos o mixtos, porque ello, sobre no ser necesario a nuestro objeto, sobrepasaría el ámbito en el que desenvolvemos esta sección de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO. Nos basta con dejar sentado que en la complicada convención que analizamos se da clarísimamente la nota o característica esencial que a esos contratos distingue, cual es la de que la prestación principal que en ella sobresale sobre todas las demás, imprimiéndole ca-

rácter es la del arrendamiento en cualquiera de sus dos modalidades de arrendamiento de cosas o de arrendamiento de servicios.

El primer aspecto se aprecia claramente si se considera que la casa productora pone a disposición de la distribuidora el goce o uso de la película, facilitándole cierto número de copias de la misma como medio para ese goce y uso, por tiempo determinado y precio cierto; y el otro aspecto no está menos claro si se repara en que la segunda de esas entidades se obliga a poner a disposición de la contraparte sus servicios y su organización comercial por precio o remuneración perfectamente determinable y cifrable y, por lo tanto, cierta, con lo cual quedan patentes los requisitos que al arrendamiento asignan como esenciales los artículos 1.544 y 1.545 del Código civil, sin que en nada los desvirtúen y empañen otras modalidades que sin esfuerzo se ven en la aludida convención y que encajan en el de mandato—en este caso mandato sin representación—en el de sociedad y en el mismo de comisión mercantil.

Cierto es que esas notas o modalidades se dan, pero cierto es de la misma manera que precisamente para salir de ese atolladero jurídico, sirve la teoría de los contratos atípicos, superadora, con indudable ventaja, de la de los innominados. Sin ella tendríamos que quedarnos en ésta, y decir, como la Sala 3.^a dijo, que el contrato discutido es innominado, lo cual, en puridad y sin eufemismos, equivale a decir que el contrato carece de nombre como carece de apellidos el expósito sin padres conocidos recogido por la Beneficencia pública en sus establecimientos de caridad.

Resalta tanto dicho segundo aspecto, que la propia entidad demandante reconoce, en uno de los puntos de derecho de su escrito fundamental, que lo que la distribuidora puso a disposición de la productora “fue su actividad personal y la eficiencia de su organización distribuidora” y que “los emolumentos que recibe son el producto de su servicio personal”.

Frente a esta robusta argumentación es perfectamente ineficaz la teoría sustentada por la entidad distribuidora demandante cuando dice: “La película es una mercancía que carece de valor intrínseco, su estimación nace de la forma en que se explota y la única que tiene es obtener copias del negativo y hacer circular éstas en un contrato adyacente al celebrado entre el productor y el distribuidor” para sacar la consecuencia de que el distribuidor no “usa y goza por sí de las copias del film

que recibe, sino que es un mero intermediario entre quien produce y quien exhibe”.

Y es íntegramente ineficaz tal argumentación porque tenga o no valor intrínseco la película—y lo tiene sin duda posible—; lo cierto es que es un bien susceptible de disfrute, puesto que éste tanto se puede obtener directamente por el que la produce, mediante su mera contemplación, como exhibiendo por sí mismo las copias o facilitándolas al industrial que a ello se dedica, o a un tercero que, a su vez, las facilita a esos industriales, todos ellos mediante una retribución y granjería.

Esto requerirá una serie de sucesivos contratos, claro está, que no serán adyacentes, como se dice, sino sucesivos, que no es lo mismo, y que todos ellos estarán sujetos, en principio al menos, al impuesto con completa independencia y sin que se dé la doble tributación que la demanda apuntó, porque para que la duplicación de tributación exista es menester que a un mismo acto se le califique como múltiple y se obligue a tributar como tal o por distintos tipos de la tarifa.

Apurando los razonamientos hay que decir también que carece igualmente de fuerza el argumento de que la casa productora conserva sobre la película los atributos del dominio y no transmite ningún derecho sobre ella ni ningún estado posesorio. Con lo primero nada nuevo se nos dice, ni nada que roce siquiera nuestra tesis y nuestra posición dialéctica, porque esa reserva de dominio es inherente a todo arrendamiento de bienes, y la transmisión de la mera posesión de las copias de las películas, como medio para su disfrute, es cosa que está absolutamente fuera de toda discusión razonable.

Queda un último punto, que es el relativo a lo que se presenta como el argumento decisivo y aquiles, cual es el de que no existe precio cierto y sin él, como requisito esencial que es, no puede existir arrendamiento. Acerca de esto baste decir que su existencia y su certeza es a todas luces evidente, tanto si al contrato se le quiere asignar la modalidad de arrendamiento de bienes, como la de servicios.

En ambos casos gira en función de lo que la distribución produzca y tiene la cualidad de cierto, porque es perfectamente determinable y cifrable y ello basta para que, como es sabido, tenga la cualidad de cierto, según la doctrina y la jurisprudencia.

Dejamos aquí el tema por hoy, y creemos haber llegado por cauces jurídicos razonables y razonados a la conclusión de que el contrato no puede ser calificado de innominado porque a ello se oponen sus destaca-

das características de arrendamiento, sin perjuicio de que en él se acusen, con más o menos vigor, algunos rasgos de la comisión mercantil, del simple mandato e incluso del contrato de sociedad, todo ello en virtud de una correcta aplicación de la teoría de los contratos atípicos.

En un tercer artículo entraremos ya en lo que es la verdadera moraleja que nos proponemos sacar del original y no corriente contrato múltiple que dió origen a estas consideraciones, o sea en la norma calificadora aplicable a los contratos que antes se denominaban innominados y hoy pueden y deben ser catalogados, a nuestro objeto al menos, entre los que la moderna nomenclatura llama atípicos.

JOSÉ-MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL.

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

OBRA NUEVA
LEGISLACION DEL IMPUESTO DE DERECHOS
REALES Y SOBRE TRANSMISION DE BIENES

COMENTADA Y CONCORDADA (2.^a edición)

POR

JOSE MARIA RODRIGUEZ VILLAMIL

Se ha puesto a la venta la segunda edición, y comprende en un tomo de 720 páginas la nueva Ley y el nuevo Reglamento, con los correspondientes comentarios y la jurisprudencia al día.

Precio en rústica, 120 pesetas, en pasta española, 150, y en la corriente, 135.

Pedidos al autor, Alcalá, 157.—Madrid.