

Temas sobre el impuesto de Derechos reales

Las facultades calificadoras del liquidador

I

Las presentes líneas nos sugiere la reciente sentencia que la Sala tercera del Tribunal Supremo ha dictado con fecha 23 de febrero pasado, en la que, entre otros interesantes extremos, se roza, aunque sin acometerlo de plano, el tema o los temas que la aplicación del artículo 44 del Reglamento puede plantear cuando nos habla en el apartado 1) de que para la exigibilidad del impuesto "se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto" por voluntad expresa de los contratantes, o bien que tal acto "pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, con arreglo a los principios de derecho", y cuando el mismo artículo nos dice en el segundo apartado cómo ha de proceder el liquidador ante los actos no consignados expresamente en la tarifa.

De esos dos puntos vamos a tratar principalmente, pero antes vamos a exponer los antecedentes que motivaron la aludida sentencia.

Entre una Casa española de distribución de películas cinematográficas y otra extranjera productora de ellas, a las que para facilitar la exposición denominaremos Casa D. y Casa P., celebraron un contrato cuyas principales estipulaciones, a los efectos de nuestro estudio, fueron las siguientes:

La productora se compromete a producir un film en versión italiana y española, a determinar de común acuerdo bajo la dirección artística de cierto profesor y garantizando aquélla la realización y entrega de las primeras copias dentro de determinado plazo y con el compromiso de entregar en España a la Casa D. doce copias positivas de

la versión española, siete presentaciones en español, cincuenta series de cuarenta fotografías diferentes, doscientos carteles y un contratipo para el tiraje en España de ulteriores copias.

La Casa P. reconoce que la D. necesitará para la normal explotación de la concesión veinte copias, y se compromete a que doce de ellas sean realizadas en Italia por su cuenta, junto con las presentaciones, fotografías, carteles, etc., acreditando la Casa D. en un Banco de España, a favor de la P. una cantidad de pesetas igual a la de liras pagadas, de las cuales la Casa D. se reintegrará en la forma que se dirá. Las ocho copias restantes se harán en España, las pagará la Casa D., si bien se reembolsará de su anticipo, imputándolo a los gastos de distribución.

La Casa D. adquiere la exclusiva durante ocho años para explotar el film en la versión española en determinados países.

Todos los gastos de distribución para la explotación de la película serán de cargo de D. en la forma pactada, y por la cesión en exclusiva anticipará por cuenta de P. cuanto corresponda en relación con el personal español artístico y técnico, los derechos de autor y de música y composición, cuyos derechos serán transferidos a la Casa P., los trajes típicos españoles, los gastos de rodaje, etc. El total no excederá de cierta suma.

El total recaudado por la explotación del film, una vez deducidos los impuestos que gravan la distribución, se distribuirán de esta manera: a) el 30 por 100 corresponderá a la Casa D. en su cualidad de distribuidora y por derechos y reembolso de los gastos de distribución; b) el 70 por 100 restante lo percibirá la misma Casa hasta que se haya reintegrado de las cantidades pagadas o anticipadas, según el contrato.

Una vez cubiertos esos gastos, en el reparto de ese 70 por 100 corresponderá a la Casa P. el 27 por 100 y el 73 por 100 restante a la Casa D., sin que ésta pueda pedir nada a aquélla en el caso de que dicho 70 por 100 no cubriese por cualquier motivo la cifra de lo pagado y anticipado por ella.

El documento que en líneas generales acabamos de extractar fué calificado, a los efectos del impuesto por la Abogacía del Estado de Madrid como arrendamiento y liquidado como tal.

La Casa D. entabló recurso ante el Tribunal Provincial Económico-administrativo y sostuvo que no se trataba de un contrato de arren-

damiento en ninguna de sus variedades, sino de una comisión mercantil, porque los derechos y obligaciones mutuamente aceptados por los contratantes están encuadrados en el artículo 244 del Código de Comercio, según el cual el mandato engendra la comisión mercantil cuando tiene por objeto un acto de comercio, y es comerciante o agente mediador el comitente o el comisionista, sin que, por otra parte, se den en el contrato en cuestión los caracteres esenciales del arrendamiento, que son el de obligarse una de las partes a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto, o sea que su esencia está en que el arrendador transmita la facultad de percibir las utilidades de la cosa según su naturaleza; cuyas notas no se dan en el caso, porque no se establece ningún goce o uso del film para la Casa D. ni se fija cantidad como precio, ya que no posee la película para su aprovechamiento, sino que el negativo, o sea la matriz de donde se sacan las copias permanece en manos de la Casa P., y la D. ha de actuar con el número de copias contratadas, ha de arrendar las mismas en los locales de exhibición y aunque lo haga a su nombre es por cuenta y orden de la productora, y a ella ha de dar cuenta de los contratos y entregarle los productos, con deducción del tanto por ciento de comisión: de donde deduce que no puede pensarse en un arrendamiento ni de cosas ni de servicios, y en cambio están perfectamente dibujadas las líneas del mandato, y por su naturaleza la operación que lo motiva es un acto de comercio, en el que el mandatario es comerciante, dedicado precisamente a distribuir películas, y el mandante es productor de las mismas e industrial, que son los conceptos esenciales de la comisión mercantil, según el mencionado artículo del Código de Comercio. Y como la comisión mercantil no está sometida al impuesto de Derechos reales, está claro, termina diciendo, que la liquidación debe anularse.

El Tribunal Provincial insistió en que el contrato era de arrendamiento, porque se otorga un derecho o cesión con exclusiva para la explotación de la película por tiempo prefijado y merced determinada, consistente en el tanto por ciento que percibe el concesionario.

Elevado el problema al Tribunal Provincial de lo Contencioso-administrativo por la Casa D., sostuvo que al no estar comprendidos los actos mercantiles en la Tarifa no pudo ser gravado el cuestionado, puesto que, según la ley del Impuesto, esos actos tarifados son los únicos que pueden ser materia de tributación, y pidió que el contrato

fuese declarado exento, después de insistir en los puntos de vista jurídicos ya reseñados.

El Fiscal del Tribunal, oponiéndose a la demanda, sostuvo el acierto de la Abogacía del Estado al calificar el contrato como arrendamiento, y analizó detenidamente las características del mismo, sacando la consecuencia de que no podía ser encuadrado en la comisión mercantil, y en cambio sí podía y debía encuadrarse en el arrendamiento, porque del estudio de las múltiples figuras jurídicas que el contrato encierra se desprende con claridad que la más destacada es la de arrendamiento en cualquiera de sus dos modalidades de cosas o de servicios, y por tanto, aplicada al caso la teoría de los contratos múltiples o mixtos, ese concepto sobresaliente es el que tiene que servir para calificar civilmente el contrato.

Aparte de ese punto fundamental, sostuvo el Fiscal que no era posible reglamentariamente sostener la exención, cualquiera que fuese la calificación jurídica e incluso aceptando la de comisión mercantil, porque ésta no está comprendida entre los actos exentos, cuya enumeración es hermética y por serlo le está vedado al liquidador y por ende al Tribunal declarar la exención de ningún acto que no esté expresamente comprendido en ella. Y como la petición de la demanda se contrae expresamente a la exención, sobre ella tiene que recaer necesariamente el pronunciamiento, so pena de infringir el principio procesal de la congruencia y de la jurisdicción rogada, lo cual quiere decir que, hecha así la petición, el Tribunal no tiene camino procesal viable para llegar a la declaración de la nulidad e ineficacia de la liquidación impugnada.

El mencionado Tribunal, no obstante lo antedicho, estimó que se trataba de un contrato de comisión mercantil no comprendido en la tarifa del impuesto, por lo que el reclamante "no está obligado al pago del impuesto y no ha debido practicarse la liquidación", y la anuló condenando a la Administración a devolver su importe.

Como el pleito, en razón de la poca importancia de la cantidad liquidada era de menor cuantía, y contra la sentencia no cabía el recurso ordinario de apelación ante la Sala tercera, el Fiscal hizo uso del recurso extraordinario de revisión que autoriza el artículo 1.º del decreto de 8 de mayo de 1931, elevado a ley por la de 18 de agosto siguiente, y previa la autorización superior que esa disposición prevé, sostuvo la apelación ante la Sala tercera la cual, por la sentencia de

23 de febrero de este año, a que nos estamos refiriendo, desestimó el recurso, después de decir en sendos Considerandos que no son acertados ninguno de los dos criterios antagónicos sustentados por el Tribunal Provincial, de acuerdo con la parte demandante, y por el Ministerio Fiscal, que abundó en el de la Abogacía del Estado, o sea que el contrato ni puede ser calificado como arrendamiento ni tampoco como comisión mercantil. Para ser arrendamiento, dice, falta el requisito esencial del precio cierto exigido por el artículo 1.543 del Código civil, ya que lo que en el caso constituiría el precio sería la participación de la Casa P. en las ganancias, y como esa participación está sometida a la condición del previo pago a la Distribuidora de sus desembolsos, si a ello alcanzan los productos de la explotación, "obligado es reconocer que no existe renta cierta"; y en cuanto a la posibilidad de admitir la figura jurídica de comisión mercantil, la rechaza después de analizar los diversos pactos y cláusulas antes reseñadas, y especialmente la que acabamos de mencionar, o sea aquella por la que se establece que la Casa P. no empezará a participar en las utilidades hasta que la Distribuidora no se haya hecho pago de todos sus desembolsos, de tal manera que si los ingresos de la explotación fuesen insuficientes para el reintegro dicho, nada percibirá la Casa P. ni vendrá tampoco obligada a ninguna indemnización a favor de la segunda, "lo cual supone—sigue diciendo la sentencia—el establecimiento de una condición sin cuyo acontecimiento no le asiste derecho a participar en los productos; y estos pactos esenciales, que con otros secundarios constituyen el contrato, enseñan que se trata de uno innominado y complejo de múltiples estipulaciones con varios fines, algunos en oposición, no obstante la armonía que entre ellos se hace en el convenio para su cumplimiento y efectividad."

Con lo hasta aquí dicho queda explanado el panorama general del caso y los puntos de vista de la Sala, del Tribunal Provincial Contencioso-administrativo y de la Oficina liquidadora, los cuales constituyen tres puntos de vista diametralmente encontrados y opuestos con tan radical oposición como la que media entre llamar a la misma convención, arrendamiento, comisión mercantil y contrato innominado.

Hacemos punto aquí por hoy, porque el tema requiere analizar con alguna extensión los tres criterios antagónicos, y ello excedería de los límites razonables de esta sección, máxime si, como es lógico, la materia

se enlaza con la facultad calificadora de los liquidadores a que el encabezamiento de este artículo se refiere, porque entonces, al encontrarnos con el superior y respetabilísimo criterio de la Sala que califica el contrato de innominado, necesariamente habrá que preguntarse qué habrá de hacer el liquidador ante un contrato que no encaje exactamente en ninguna de las figuras contractuales de nuestros Códigos sustantivos.

Estudiaremos, pues, desde nuestro punto de vista el caso de que se trata, y en último término las aludidas facultades a tenor del Reglamento del Impuesto, ya que ante él no pueden existir esos contratos, y si a tal calificación se llegase en estricto derecho, no podría terminar el liquidador con ella su función técnica y tendría que llegar al fin de su camino con la declaración del acto como exento, como no sujeto o como sujeto a un determinado tipo de liquidación, puesto que, como es sabido, el Reglamento exige inexorablemente una de esas tres calificaciones.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL

Abogado del Estado y del I. C. de Madrid

(Se continuará.)