

LOS CONTRATOS CONEXOS Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Javier Martín Fernández
Jesús Rodríguez Márquez

Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario.
Miembros de la AEDAF.

SUMARIO

1. LOS CONTRATOS CONEXOS: SU ADMISIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO
2. LA COMUNICABILIDAD DE LA INEFICACIA EN LOS CONTRATOS CONEXOS
3. CONSECUENCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS. DOCUMENTADOS DE LA COMUNICABILIDAD DE LA INEFICACIA EN LOS CONTRATOS CONEXOS

1. LOS CONTRATOS CONEXOS: SU ADMISIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

El objeto del presente trabajo está constituido por el análisis de las repercusiones que provoca en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) la doctrina de los contratos conexos. En particular, se trata de precisar si la ineficacia de un contrato, que se traslada a otro al que se encuentra conectado, permite la devolución del importe satisfecho a consecuencia de este último.

Según la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión, la existencia de varios contratos conexos requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos¹:

A. En primer lugar, hemos de encontrarnos ante una pluralidad de contratos, ya que difícilmente puede hablarse de conexión de contratos cuando existe uno solo. Dicha pluralidad debe apreciarse, como señala López Frías, en los casos en que cada uno de los acuerdos celebrados reúna los requisitos esenciales a que se refiere el art. 1261 del Código Civil (en adelante, Cc), es decir, cada uno de aquéllos debe tener un consentimiento, un objeto y una causa propios². Lo que sucede, como señala dicha autora, es que una misma cosa o servicio puede ser objeto de dos contratos distintos y también es posible que las partes presten un consentimiento genérico a varios acuerdos de voluntades. Por ello, debe atenderse de manera prioritaria a la causa del contrato³.

En todo caso, en los casos en que intervienen tres o más contratantes adoptando posiciones distintas, deben estimarse celebrados dos o más convenios.

B. En segundo lugar, se exige un vínculo funcional que una a los diversos acuerdos concluidos. Esto es, no basta con que exista cualquier punto en común entre los diferentes contratos. Ello significa que la vinculación debe estar en la naturaleza de alguno de los contratos celebrados o en el propósito global que se persigue a través de los mismos.

Según lo expuesto, pueden identificarse, con Díez-Picazo, dos clases de relación de conexión o dependencia⁴:

a) La primera, aquélla que se establece en los casos en que uno de los contratos constituye el presupuesto o una *conditio iuris* para que el otro realice plenamente su función práctica. Así y a título de ejemplo, la eficacia del contrato de constitución de un gravamen sobre una cosa depende de la eficacia del contrato por el cual el constituyente del gravamen haya adquirido el dominio o el poder de disposición sobre la cosa gravada.

b) La segunda, cuando los diferentes contratos cooperan contemporáneamente a la consecución del resultado económico-social perseguido por las partes. También a título de ejemplo, así sucede si se pacta la transmisión del dominio de un solar, la obli-

¹ Vid. DE CASTRO Y BRAVO, F.: El negocio jurídico, reimp., Cívitas, Madrid, 1991, p. 215; DIEZ PICAZO, L.: Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, I, Cívitas, Madrid, 1993, p. 441; JORDANO BAREA, J.B.: "Contratos mixtos y unión de contratos", ADC, 1951, pp. 321-329; y, LÓPEZ FRIAS, A.: Los contratos conexos. Estudio de supuestos concretos y ensayo de una construcción doctrinal, Bosch, Barcelona, 1994.

² Los contratos conexos. Estudio de supuestos concretos y ensayo de una construcción doctrinal, op. cit., p. 280.

³ Ibídem.

⁴ Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, I, op. cit., p. 441.

gación del adquirente de construir un edificio, la obligación de transmitir al cedente determinados pisos y una serie de garantías reales para asegurar la obligación.

De esta forma configurados, los contratos conexos no son una mera construcción doctrinal, sino que su existencia ha sido reconocida por nuestra jurisprudencia desde antiguo. En este sentido, la STS de 14 de diciembre de 1951⁵ entiende que existe conexión entre un contrato de compraventa de una serie de máquinas para fabricar elementos de la construcción y un contrato de cesión al comprador de aquéllas de los derechos en exclusiva para el uso de determinadas patentes y de una marca registrada. Del mismo modo, la STS de 31 de enero de 1987⁶ también aprecia la conexión entre un contrato de arrendamiento de industria con todos sus elementos y otro de arrendamiento de la finca urbana sobre la que se encontraba situada aquélla. Así, afirma que “aunque se concertaron dos contratos en la misma fecha y por el mismo plazo de duración, ambos tuvieron una finalidad común, cual fue la explotación de una industria de transformación por aserrío de maderas y leñas, sin que tuviese sentido el arrendamiento del inmueble, que constituía e integraba los locales en que se situaban las máquinas propias de dicha industria, sin la locación conjunta de la industria, de la que ciertamente era accesorio y uno de los elementos de la misma industria el local en que aquella maquinaria estaba instalada”. Mucho más recientemente, la STS de 15 de febrero de 2000⁷ considera que existe conexión entre un contrato de arrendamiento de un local y de opción de compra sobre el mismo, así como de estos dos con otro posterior por el que los socios de la entidad arrendadora transmitieron a los arrendatarios las acciones de dicha entidad. De este modo señala que “esta cuestión ya ha sido tratada debidamente por la Sentencia de instancia en el sentido de que, por solicitarse la resolución de hasta tres contratos conexos entre sí, han de ser llamados a juicio todos y cada uno de los intervinientes en el otorgamiento de los mismos, cuyo razonamiento se acepta por esta Sala”.

También la jurisprudencia menor ha admitido la existencia de contratos conexos. En este sentido, la SAP de Alicante de 31 de mayo de 2000⁸ afirma, ante un contrato de venta de negocio y otro de arrendamiento del local que servía de base física al primero, que “si bien no dejan de ser contratos independientes sujetos a un régimen jurídico distinto, sin embargo, nos encontramos ante la figura de los contratos coligados, que da lugar a la unión de diferentes contratos en un solo negocio jurídico, para conseguir así la finalidad empírica que persiguen las partes contratantes”. Del mismo modo, las SSAP de Granada de 22 de octubre de 1994⁹ y de 27 de enero de 1997¹⁰ señalan que “aunque por norma

⁵ CLJC, núm. 58.

⁶ Ar. 367.

⁷ Ar. 677.

⁸ AC 4705.

⁹ AC 2424.

¹⁰ AC 109.

general los contratos de financiación, por excelencia el préstamo, son independientes de los contratos de transmisión onerosa, en ocasiones cabe hablar de una conexión entre ambos, pudiendo ser calificados, como lo hace la mejor doctrina civilista, como verdaderos contratos conexos cuando existe un acuerdo de colaboración entre el vendedor y la entidad financiera. De tal manera que la conexión no es sólo económica, sino que puede tener una trascendencia jurídica, especialmente cuando el contrato de compraventa sufre alguna vicisitud, lo que puede incidir, al mismo tiempo, en el préstamo”.

Por último, el legislador ha terminado por asumir la doctrina anterior en supuestos concretos, donde la protección de una de las partes intervinientes, por ser más débil, exige el reconocimiento expreso de la vinculación entre contratos. Es el caso de los arts. 14 y 15 de la Ley 7/1995, de 23 de marzo, sobre Crédito al Consumo reconocen una serie derechos a los consumidores en “los contratos de consumo, en los que se establezca expresamente que la operación incluye la obtención de un crédito de financiación”.

2. LA COMUNICABILIDAD DE LA INEFICACIA EN LOS CONTRATOS CONEXOS

Es el momento de analizar en qué casos y condiciones la ineficacia de uno de estos negocios se comunica a los demás. Para Díez-Picazo la respuesta es diferente según nos encontremos ante la primera o segunda modalidad de conexión a que aludíamos en el apartado precedente. En el primer caso, es decir, cuando la conexión existe por ser uno de los contratos condición de eficacia o presupuesto del otro, la regla debe ser que la ineficacia del contrato que es presupuesto acarrea la de los demás. En el segundo, esto es, cuando la interdependencia existe por concurrir los diferentes contratos a la consecución del resultado empírico proyectado, la ineficacia de uno de los contratos sólo origina la ineficacia del conjunto, cuando el resultado práctico proyectado únicamente pueda conseguirse mediante la vigencia de todo el conjunto negocial¹¹.

En nuestra jurisprudencia, precisamente, la mayor parte de los pronunciamientos acerca de contratos conexos se refieren a este problema. Así, la STS de 10 de noviembre de 1964¹² afirma que “si bien por la delicada índole de la materia no cabe sentar reglas generales y ha de quedar la decisión, en cada caso, encomendada al razonable criterio del Juzgador, no cabe duda de que, éste, debe pronunciarse en sentido afirmativo, entre otros casos... no sólo cuando exista precepto específico que imponga la nulidad del acto posterior”, sino también cuando “presidiendo a ambos actos, una unidad intencional, sea el anterior causa eficiente del posterior, que así se ofrece como la consecuencia o culminación del propósito perseguido”. Del mismo modo, la STS de 14 de di-

¹¹ Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, I, op. cit., p. 441.

¹² Ar. 5073.

ciembre de 1951, ya citada, declaró la resolución de los dos contratos celebrados, es decir, tanto de la compraventa como de la cesión de patentes. Del primero, por defectuoso funcionamiento del objeto vendido. Del segundo, por tratarse de un contrato subordinado al anterior.

Más recientemente, la SAP de Alicante de 31 de mayo de 2000, ya citada, afirma que “resolviendo ya sobre la nulidad de los contratos suscritos entre los litigantes por error en el consentimiento, y cuya apreciación debe ser conjunta, pues... nos encontramos ante la figura de los contratos coligados”. Del mismo modo, las SSAP de Granada de 22 de octubre de 1994 y 27 de enero de 1997, ambas citadas, después de reconocer la conexión entre un contrato de compraventa y uno de financiación, afirman que “la entidad vendedora acepta, ante el impago de los recibos, la devolución del coche, lo que implica una verdadera resolución del contrato de compraventa, que necesariamente tiene que repercutir en el préstamo, en el sentido de que también está resuelto”.

3. CONSECUENCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS DE LA COMUNICABILIDAD DE LA INEFICACIA EN LOS CONTRATOS CONEXOS

Por tanto, debido a que la ineficacia del primer contrato acarrea la del conexo, si por este último se ha satisfecho el ITPAJD procede instar su devolución. De aquí que nos situemos en el ámbito del art. 57 del Texto refundido del ITPAJD, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRLITPAJD)¹³. El fundamento de este precepto reside en que, a pesar de encontrarnos con un tributo de carácter

¹³ “1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declara-se por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto”.

eminentemente formalista, no se pretende gravar la forma en sí, sino por el contrario, la manifestación de capacidad económica que se revela en el acto o contrato. Es decir, aunque puede entenderse que se ha producido el hecho imponible por la declaración de realización del acto o contrato a través del cual se produce un efecto económico, índice de la requerida capacidad económica, en aquellos casos en que el resultado patrimonial no se llegue a alcanzar por algún vicio del acto que determine su nulidad u otra causa, deberá entenderse la procedencia de la devolución de lo ingresado en el Tesoro.

Varios son los requisitos necesarios que se enumeran en el precepto para poder exigir la restitución del tributo satisfecho:

A. En primer lugar, se exige que la ineficacia sea declarada o reconocida judicial o administrativamente, mediante resolución firme.

B. En segundo lugar, también es preciso que el negocio no haya producido efectos lucrativos. Existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el art. 1295 del Cc.¹⁴

C. En tercer lugar, es necesario que la rescisión o resolución no se deba al incumplimiento de las obligaciones del contratante obligado al pago del impuesto ni que la ineficacia responda al mutuo acuerdo entre las partes contratantes.

D. Por último, se exige que la devolución se reclame en un plazo de cuatro años desde la firmeza de la resolución.

Pues bien, el problema se centra, básicamente, en la apreciación del primero de los requisitos señalados. En los casos en que la resolución administrativa o judicial establece la ineficacia de todos los contratos conexos, no existe duda alguna. Siempre que se cumplan los demás requisitos procederá la restitución del impuesto satisfecho como consecuencia de la realización del contrato ahora declarado ineficaz. Los problemas surgen en aquellos otros supuestos en los que sólo se declara la ineficacia de aquel contrato que es causa o condición de los demás, pero no la de estos últimos. Ante esta situación, la pregunta que surge es la siguiente: ¿puede y debe la Administración extender los efectos de dicha declaración de ineficacia a los demás contratos conexos, a efectos de devolver el tributo ingresado?

¹⁴ Nos dice el precepto "La rescisión obliga la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos, y del precio con sus intereses; en consecuencia, sólo podrá llevarse a efectos cuando el que la haya pretendido pueda devolver aquello a que por su parte estuviere obligado.

Tampoco tendrá lugar la rescisión cuando las cosas, objeto del contrato, se hallaren legalmente en poder de terceras personas que no hubiesen procedido de buena fe.

En este caso podrá reclamarse la indemnización de perjuicios al causante de la lesión."

A nuestro juicio, la respuesta debe ser positiva. Es decir, la Administración tributaria es competente para pronunciarse acerca de la conexión entre contratos y la extensión de la ineficacia. Ello porque, tanto el art. 28.2 de la Ley General Tributaria como el art. 2.2 del TRLITPAJD contienen un principio de calificación, que habilita a la Administración para atender a la verdadera naturaleza de los negocios celebrados. Dicha norma presenta una finalidad fundamentalmente antielusiva, de manera que impide que la realización del hecho imponible dependa de las formas o denominaciones empleadas por los interesados. Con dicha finalidad, faculta a la Administración a que, con efectos exclusivamente tributarios, es decir, sin trascendencia jurídico-privada, realice la calificación del negocio realmente celebrado.

En realidad, los preceptos aludidos contienen dos principios distintos, como señala la STS de 18 de septiembre de 1998¹⁵. De un lado, el de calificación, ya examinado, “que confiere a la Administración Tributaria la facultad de prescindir de la forma, denominación y tipo de negocio jurídico utilizado, induciendo de las prestaciones y contraprestaciones que lleve consigo, su verdadera naturaleza jurídica”. De otro, el principio de marginación de la posible invalidez de los actos o contratos, “con el fin de impedir que la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pudiera ser diferida o menoscabada por problemas relativos a las controversias jurídicas planteadas o por plantear sobre su invalidez”.

Ahora bien, los dos principios anteriores no pueden llevarse al extremo de someter a gravamen una capacidad económica inexistente. Por eso, el art. 57 del TRLITPAJD permite la devolución del impuesto cuando, habiendo sido declarada la ineficacia del negocio y como consecuencia de ello, se ha procedido a deshacer las transferencias patrimoniales efectuadas. Pues bien, del mismo modo que la Administración tributaria es competente para calificar los contratos y marginar sus defectos, también lo es para determinar cuáles son los efectos tributarios de la declaración de nulidad, rescisión o resolución del negocio. Todo ello, claro está, sin que su apreciación presente ninguna trascendencia a efectos jurídico-privados.

¹⁵ Ar. 7883