

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de
11 de noviembre de 1952.*

EN EL CASO DE UN SEGURO MIXTO EN EL QUE EL CONTRATANTE, Y A LA VEZ ASEGURADO, ES EL MARIDO, Y BENEFICIARIA LA MUJER, LA CUAL PERCIBIRÁ LA CANTIDAD ESTIPULADA SI EL MARIDO MUERE EN EL PLAZO DE DIEZ AÑOS, O EN OTRO CASO AL TRANSCURRIR ÉSTOS, EL CONCEPTO LIQUIDABLE ES EL DE «DONACIÓN» Y LA BASE LIQUIDABLE ES LA MITAD DE LA CANTIDAD PACTADA Y ENTREGADA POR LA COMPAÑÍA ASEGURADORA.

- *Antecedentes*: Don Antonio S. B. pactó con una Compañía de Seguros un seguro mixto por un capital de 125.000 pesetas, el cual había de pagarse a la mujer de aquél, doña Julia F. M., si ésta viviere en la fecha del vencimiento del seguro; y, si falleciera antes, la Compañía devolvería al marido contratante todas las primas pagadas hasta el momento.

Llegado el vencimiento del plazo fué presentado el correspondiente documento a liquidación en la Abogacía del Estado, y ésta giró liquidación a cargo de la beneficiaria, doña Julia F. M., por el concepto herencias —donaciones— sobre la base de 125.000 pesetas,

cuya liquidación impugnaron esa señora y su marido, alegando que el dinero con que se habían pagado las primas del seguro era ganancial, en virtud de la presunción legal del artículo 1.407 del Código civil y además habían sido satisfechas con los frutos y rentas percibidas durante el matrimonio procedentes de bienes comunes o peculiares de los cónyuges, también gananciales conforme al número 3.º del artículo 1.401 del mismo Código, y, por tanto, el mismo carácter tiene el capital del seguro, de acuerdo con el número 1.º de ese artículo, al disponer que son bienes gananciales los adquiridos por título oneroso durante el matrimonio a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los cónyuges.

En su consecuencia no ha podido haber transmisión porque el dinero fué saliendo en forma de prima del patrimonio ganancial y vuelve a integrarse en el mismo patrimonio al terminar el contrato; de tal manera que el marido no sufre disminución en su patrimonio ni la mujer incremento en el suyo; no existiendo, en su consecuencia, el concepto de donación ni acto alguno sujeto al impuesto como comprendido en el precepto reglamentario sobre pago de cantidades por las Compañías aseguradoras a los beneficiarios designados en las Pólizas, porque se refiere exclusivamente a los seguros para caso de muerte.

El Tribunal Provincial denegó el recurso, fundado en que al percibir la beneficiaria el seguro se causó una transmisión configurada en una donación que aunque es nula a tenor del artículo 1.334 del Código civil por producirse entre cónyuges, es, sin embargo, liquidable, en aplicación del artículo 41 del Reglamento del Impuesto al disponer que el liquidador prescinda de los defectos formales o intrínsecos que puedan afectar a la validez y eficacia del acto o contrato; y, por tanto, la liquidación es procedente conforme al artículo 31, apartado 9), del dicho Reglamento, que dispone que las cantidades que perciban de las Compañías aseguradoras los beneficiarios designados en las Pólizas de seguro sobre la vida, tributarán sobre el total importe de la Póliza y únicamente por el concepto de herencia, con arreglo al parentesco entre el que como contratante figure en la Póliza y el beneficiario.

En el escrito formulando apelación ante el Central, la beneficiaria reforzó su argumentación diciendo que la operación efectuada había consistido en una aportación de bienes hecha por el marido a la sociedad conyugal durante los años en que sucesivamente fué abo-

ando las primas del seguro, lo cual, dice, es un acto exento, conforme al número 28 del artículo 6.º del mismo Reglamento.

El Tribunal Central empieza por referirse al precepto reglamentario del artículo 31, apartado 9), sobre obligación de tributar el beneficiario con arreglo al parentesco que le una con el contratante del seguro, de donde se deduce, dice, que el acto originario de la liquidación no es el contrato de seguro, que es acto no sujeto, sino que lo que determina la exacción del impuesto es el fallecimiento del asegurado.

A ello ha de añadirse que es necesario hacer la distinción entre el seguro para caso de vida, el estipulado para caso de muerte y el seguro mixto, y tener en cuenta que el ámbito del citado apartado 9) del artículo 31, no alcanza más que al segundo y al tercero, y a éste cuando el supuesto de la muerte se produce, pero no puede hacerse extensivo por criterio de analogía a los seguros para caso de vida y a los dotales, porque en éstos el asegurado no se propone prevenir el caso fortuito del fallecimiento del propio asegurado, sino más bien procurarse para sí o para un tercero un determinado capital al cumplir la edad prevista en el contrato o al vencer el término convenido.

En el caso en cuestión, se añade, lo estipulado fué un seguro mixto en el que se há consumado el supuesto de la entrega de un capital al vencimiento del contrato en razón de haber sobrevivido el asegurado, como compensación de las primas recibidas, y esto da al pacto un carácter conmutativo conjugado con el de aleatorio; de donde se deduce, según lo antes razonado que al no ser de aplicación el mencionado artículo 31, en su apartado 9, necesariamente habrá que acudir a la norma genérica del artículo 41 del mismo Reglamento de tener en cuenta la verdadera naturaleza, jurídica de la convención.

Con estas premisas, el contrato cae dentro del ámbito del régimen de la sociedad conyugal constituida por el contratante y la asegurada-beneficiaria, la cual sociedad, desde el momento en que nada consta en contrario, ha de ser la legal de gananciales a tenor de la presunción del artículo 1.407 del Código civil. Por consiguiente, contrañando el contrato un seguro de personas y de cantidades, consistente en unas entregas de bienes —las primas anuales—, llevadas a cabo por el marido contratante del seguro, que indudablemente y por presunción legal son gananciales, y que la Compañía asegura-

dora percibió a cambio del capital que hubo de entregar a la esposa asegurada y beneficiaria, es obvio que ello implica una verdadera adquisición de bienes constituida por una cantidad en metálico formada por entregas periódicas constitutivas de un capital efectivo que es una de tantas formas de ahorro y que cualitativamente se distingue de las primas del seguro en su aspecto económico.

De estas consideraciones deduce el Tribunal Central que la calificación jurídica de esta transmisión de bienes no puede ser otra que la de donación entre cónyuges, la cual, si bien es antilegal por estar prohibida a tenor del artículo 1.334 de nuestro Código sustantivo, es, no obstante, liquidable en virtud de la norma general del Reglamento del Impuesto contenida en su artículo 41, al disponer que «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato... y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia...»

Resuelto así el fondo del problema, entiende la Resolución que, para determinar la base liquidable, ha de tomarse solamente la mitad del valor del capital de la Póliza, ya que el objeto de la donación lo constituye propiamente la entrega de unos bienes —las primas del seguro— que son gananciales en fuerza de la antedicha presunción legal, y que, aunque la adquirente es exclusivamente la esposa, lo cierto es que ese capital no puede ser conceptuado como íntegramente de bienes privativos suyos, sino que es forzoso atribuirle la condición de ganancial, de acuerdo con el número 1.º del artículo 1.401 del citado Código, conforme al que son bienes de esa clase los adquiridos a título oneroso durante el matrimonio a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los cónyuges, y en cuyos bienes corresponde a cada uno de ellos la mitad conforme al principio que inspira el régimen de la sociedad legal de gananciales.

Comentarios: Conformes nosotros en principio con la clara doctrina que el Tribunal Central sienta en los precedentes razonamientos, solamente hemos de consignar unas breves apostillas.

Y es la primera la que se refiere a la afirmación de que el acto sujeto en los casos de seguro no es el contrato, el cual, como tal, no está comprendido entre los de esa clase, sino más bien la entrega de las cantidades estipuladas al cumplirse el evento de la muerte del contratante o persona que tiene la obligación de pagar las pri-

mas del seguro, o bien de la persona sobre cuya vida se contrató, como ocurre cuando las Empresas, o un particular, aseguran la vida de sus operarios para garantizar a los familiares de éstos un capital.

Efectivamente, así se desprende del contexto del apartado 9) del artículo 31 del Reglamento: lo que tributa por herencia son «las cantidades que perciben de las Compañías aseguradoras los beneficiarios designados en las Pólizas de Seguro sobre la Vida», con arreglo al parentesco que medie entre el contratante y el beneficiario; de donde se deduce que el precepto no comprende el seguro para caso de vida, como, por ejemplo, si se estipula —caso actual— que de no ocurrir el fallecimiento del contratante en el plazo estipulado, la mujer beneficiaria será la perceptora de la cantidad convenida.

Enfocado así el problema, el acto claro es que no tiene las características de la transmisión hereditaria, puesto que ésta supone necesariamente el hecho de la muerte del causante transmitente, y, por lo mismo, habrá que conceptualarlo, por aplicación del artículo 41 del Reglamento, con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica, la cual no puede ser otra que la de la donación, ya que se trata de acto inter vivos y puramente gratuito.

Conformes nosotros con esta calificación, con ineficacia o ilicitud civil, sin perjuicio de la eficacia fiscal, y conformes con que la cantidad asegurada es ganancial, ya no lo estamos tanto con la forma de discriminar la base liquidable, o, mejor dicho, la forma en que el impuesto la ha de afectar.

Sobre el admitido supuesto de que la total prestación de la Compañía aseguradora integra una parte del haber de la sociedad conyugal, es admisible que sobre una mitad la esposa no tiene derecho ni presente ni futuro al menos en concreto, ya que sus derechos al haber ganancial son meramente potenciales, y que si por la libre voluntad del marido adquiere el dominio de esa mitad a través del contrato de seguro, ello envuelve un puro acto de donación; pero en cuanto a la otra mitad que también adquiere fiscalmente, qué camino seguir?

La Resolución que nos ocupa nada dice en cuanto a ese otro cincuenta por ciento del seguro, lo cual supone, a nuestro entender, un vacío al que necesariamente tiene que dársele solución reglamentaria.

Es evidente que al patrimonio de la esposa beneficiaria se transmitieron por virtud del contrato de seguro las 125.000 pesetas estipuladas, y no lo es menos que por este enriquecimiento y aumento

de su patrimonio ha de tributar. Dando por bueno que el importe de la mitad lo recibe a título de donación, de acuerdo con lo anteriormente razonado, ¿qué calificación jurídico-fiscal, a efectos tributarios, ha de darse al enriquecimiento que implican las otras 62.500 pesetas?

El Tribunal Central se inclina en virtud de la última parte de su razonamiento a la solución de que el capital entregado —equivalente a la suma de las primas— es una cantidad que ha de atribuirse a la sociedad conyugal que es la que sufragó dichas primas, ya que en definitiva, a tenor del número 1.º del artículo 1.401 del Código civil, es un bien ganancial por haber sido adquirido «por título oneroso, durante el matrimonio, a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los esposos».

Esto nos parece completamente ortodoxo, civilmente hablando, pero ¿cómo deduce de ahí la consecuencia de que la mitad de ese bien lo adquiere la esposa beneficiaria por donación y no la totalidad?

El pensamiento de la Resolución parece ser, aunque no lo diga expresamente, que la otra mitad pertenece a la esposa como partícipe en la mitad del haber ganancial y de ahí que nada diga en cuanto a la forma en que le puede afectar el impuesto, dando, sin duda, por descontado, que el acto está al margen de él y que la calificación que merece es la de «no sujeto».

La solución, dicho sea con el respeto que el Tribunal nos merece, nos parece sumamente arriesgada y quebradiza, porque sabido es que, subsistente el matrimonio y mientras la sociedad legal no se disuelva y liquide, ninguno de los cónyuges puede decirse dueño del todo ni de parte de los bienes propios de la misma, y, por consiguiente, si se toma el camino adoptado por la Resolución, de considerar que se ha producido una donación marital —siquiera sea con la ilegalidad dicha— del marido a la mujer, tal donación no se reduce a la mitad del capital asegurado sino a su totalidad, puesto que la otra mitad no quedó en el patrimonio de la sociedad sino que entró en el de la esposa beneficiaria, con la particularidad de que entró merced a la voluntad del marido al contratar el seguro, y no por la condición de ganancial del capital asegurado, puesto que para esto, como acabamos de razonar, no hay cauce jurídico hábil en el régimen legal de la sociedad de gananciales de nuestro Código civil.

La solución, pues, a nuestro juicio, más llana y más defendible,

es la de que el contrato analizado encierra una donación de bienes gananciales hecha en vida de los cónyuges por el marido a la mujer, que si bien adolece de vicio de nulidad por estar prohibidos esos actos entre cónyuges en vida, con arreglo a la legislación sustantiva civil, sin embargo es reglamentariamente liquidable por el número 33 de la Tarifa que fué el aplicado en el caso de autos. De esta manera, por dura que parezca la solución, tanto si se la mira a través de las normas del Código civil como de las del Impuesto, no quedará flotando sobre las aguas de éste una transmisión de bienes y un enriquecimiento de la beneficiaria del contrato de seguro sin que aquel le afecte, y sin que, paralelamente, se declare y razone el porqué de la no sujeción.

Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de 4 de noviembre de 1952.

Reseñamos sucintamente a continuación esta Resolución porque de ella queremos destacar un punto de vista sobre el concepto actual reglamentario del llamado «contrato de suministro», ya que hasta ahora, que nosotros sepamos, no había sido tratado, al menos de un modo expreso, por el Tribunal Central, no obstante la frecuencia con que ante él se plantean discusiones sobre contratos en que se adquieren materiales, artefactos o elementos no prefabricados, en lo que va envuelto el concepto de «ejecución de obra» y de arrendamiento de servicios. Estos conceptos, entrecruzados y mezclados dentro de la misma convención, son los que dan con mucha frecuencia al nacimiento de la contienda con el Fisco.

Se trataba de una serie de contratos entre una Empresa de electricidad y otra constructora de aparatos de esta clase. Ambas por medio de correspondencia habían concertado la construcción y entrega de aquéllos con arreglo a determinadas características, de manera que las cartas cruzadas no se limitaban al mero pedido de dichos aparatos prefabricados y a la aceptación de la entrega de los mismos.

La Oficina liquidadora los calificó de contratos mixtos de obras con suministro de materiales, y en ello insistió el Tribunal Provincial, si bien aplicó el tipo de compraventa de muebles, a tenor del apartado 5) del artículo 18 del Reglamento, ya que el contratista se obligó a ejecutar la obra poniendo los materiales.

El Central rectifica esos puntos de vista y dice que a tenor del artículo 25, apartados 1) y 2), el tipo del 3 por 100 aplicable al contrato de suministro sólo rige cuando éste afecta al Estado y Corporaciones o Entidades que tengan a su cargo la prestación de alguna obra o servicio público, o cuando se trate de abastecimiento de agua; luz, fuerza motriz u otros análogos, cualesquiera que sean los contratantes, y, por consiguiente, que los actos cuestionados no tienen el concepto tributario de suministro ni el de contrato mixto de obras con suministro. De todo lo que deduce que deben ser estimados como de ejecución de obras con suministro, tomado el vocablo suministro en su más amplio significado, de acuerdo con la definición del arrendamiento contenida en el artículo 1.588 del Código civil al disponer que puede contratarse la ejecución de una obra conviniendo que el que la realice ponga solamente su trabajo o su industria, o que también suministre el material; si bien, aunque los contratos estudiados no deban conceptuarse como compraventa de muebles por su naturaleza, habrán de serlo a efectos del impuesto, dadas sus circunstancias, por prescripción del apartado 5) del artículo 18.

A continuación se refiere el Tribunal a la exención invocada por la Entidad recurrente amparándose en el número 8.º del artículo 6.º del Reglamento en razón de haber sido concertados por correspondencia los pedidos de los aparatos, y dice que no les alcanza aquélla porque, además de no referirse a las compraventas que el uso mercantil es corriente realizar por carta y sin desconocer la forma epistolar del caso, es lo cierto que no ofrecen las características peculiares de los contratos por correspondencia, sino que tienen otra forma especial, nacida de las peculiares condiciones que en las cartas y documentos complementarios constan, junto con los requisitos que habían de cumplirse.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1955.

NEGADO POR EL CONTRIBUYENTE EL HECHO DE QUE EL CONTRATO SE FORMALIZASE POR ESCRITO, Y AFIRMANDO, EN CAMBIO, QUE EL PACTO FUÉ MÉRAMENTE VERBAL, LA ADMINISTRACIÓN ES LA OBLIGADA A DEMOSTRAR QUE EL CONTRATO SE CELEBRÓ POR ESCRITO.

LA EXENCIÓN DE LOS CONTRATOS VERBALES SOBRE BIENES MUEBLES ALCANZA A TODOS LOS DE ESTA CLASE, CUALQUIERA QUE SEA SU

CUANTÍA, PORQUE LA FORMA ESCRITA NO AFECTA A SU VALIDEZ, EFICACIA Y OBLIGATORIEDAD.

LAS DILIGENCIAS O ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS ESCRITAS QUE MENCIONA EL APARTADO 4) DEL ARTÍCULO 48 DEL REGLAMENTO COMO BASTANTES PARA QUE EL CONTRATO DEJE DE SER VERBAL, NO PUEDEN REFERIRSE A LOS LIBRAMIENTOS O MANDAMIENTOS DE PAGO EXPEDIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN PARA QUE EL SUMINISTRANTE O PROVEEDOR DE LAS COSAS MUEBLES HAGA EFECTIVO EL PRECIO DE ÉLLAS.

Antecedentes: El autor de cierta obra facilitó o vendió a un Centro ministerial un determinado número de ejemplares y previo el oportuno expediente el mismo Centro dispuso la expedición de un mandamiento de pago en firme por cuantía de 10.000 pesetas, que habían de hacerse efectivas por la Tesorería Central de Hacienda.

En el mismo mandamiento se giró liquidación por impuesto de Derechos reales, concepto «muebles», que fué ingresada por formalización, o sea, descontado su importe de la cantidad antes dicha.

El interesado reclamó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, fundándose en que el contrato, por ser verbal, estaba exento del impuesto, a tenor del número 8.º del artículo 6.º del Reglamento, sin que pudiera alegarse que se trataba de adquisición de muebles ni estimarse como documento en el que se exteriorizase el contrato, la carta de pago por formalización ni la comunicación extendida a la Ordenación central para hacerse efectivo el importe de los ejemplares vendidos, documentos, por otra parte, en los que no constaba su firma como parte contratante, y sin que, a mayor abundamiento, pudiera admitirse que la venta de libros a la mano estuviese sujeta al Impuesto de Derechos reales, lo cual redundaría en perjuicio de la cultura nacional.

La Delegación Central de Hacienda informó al Tribunal Central «que no existe expediente, sino solamente el citado mandamiento de pago, donde consta, al dorso del mismo, la liquidación practicada por la Abogacía del Estado», y aquél desestimó el recurso.

Planteado el problema ante la Sala 3.ª del Tribunal Supremo, bajo la ponencia del señor Sánchez Guisande, revoca el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central y sienta los considerando que vamos a detallar.

Empezá por afirmar que el contrato de compraventa de muebles, en general, es acto sujeto al impuesto y que a tenor del número 5.º

de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento, está exento cuando adopta la forma verbal y de aquí deduce que, una vez reconocida por el contribuyente la existencia del contrato, a él le corresponde, en principio, la prueba de la exención. Sin embargo, añade, «no puede olvidarse que el artículo 44 del citado Reglamento preceptúa que para que sea exigible el impuesto, tratándose de una convención, ha de estar «expresamente consignada por los contratantes»; de donde se infiere la obligación de justificarla por parte de la Administración como hecho y razón determinante de la imposición; cual pudo hacerlo de haber existido en sus oficinas el contrato escrito»; mas careciéndose de tal justificación, pues sólo consta la simple referencia contractual aludida en el libramiento y el reconocimiento del contribuyente junto con su afirmación de la modalidad verbal de lo pactado, es obligado concluir que por no estar acreditada la convención «expresamente consignada por los contratantes» ha de conceptuarse el contrato de compraventa de libros como celebrado verbalmente.

Esto expuesto, añade otro considerando, la exacción fiscal no la legitima el texto del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento en cuanto que en él quedan exceptuados solamente los contratos verbales «cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito», sino que, por el contrario, tal precepto en este caso lo que justifica es la exención, «porque un contrato de compraventa de libros, cualquiera que sea su cuantía, no requiere para su cumplimiento, validez u obligatoriedad, la forma escrita, ya que para esta índole de contratos rige el artículo 1.278 del Código civil, a tenor del cual son obligatorios cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado; y si el artículo 1.280 previene que cuando su cuantía exceda de 1.500 pesetas deberán constar por escrito, este precepto ha de conjugarse con el 1.279, preceptivo de que si la ley exigiere el otorgamiento de escritura u otra forma especial para hacer efectivas las obligaciones propias de un contrato, los contratantes podrán compelirse recíprocamente a llenar aquella forma; lo que quiere decir que, si no lo hacen, es de perfecta validez y exigibilidad lo convenido verbalmente; y, en consecuencia, el contrato de mérito, como verbal, que no exige para su cumplimiento la forma escrita, está exento del impuesto de Derechos reales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.º, número 5.º, del Reglamento, y 3.º, número 5.º, de la Ley.

Plantea después la Sentencia el problema del apartado 4) del artículo 48 del mismo Reglamento, en relación a ese número 5.º, y dice categóricamente que «aun cuando aquél dispone que para la exacción del impuesto en los contratos de suministro y venta de muebles al Estado bastará que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido, «no puede ser aplicable tal significación a un libramiento de pago, por lo mismo que éste constituye formalización y efectividad del mismo y no diligencia encaminada a hacerlo efectivo, propulsada por el particular interesado ante la inercia de la Administración, que es el supuesto que contempla el precepto comentado». Y añade, redondeando más el concepto, «que de identificarse el libramiento de pago con tal diligencia o actuación administrativa, holgaría la mención expresa de ésta para el caso de existir, por cuanto el libramiento es documento implícito de existencia necesaria, no eventual, en todo pago a cargo del Tesoro, aunque no se mencione, y al especificarse aquel diligenciado de modo expreso es porque la Ley quiso conferirle sustantividad propia de contenido distinto al susodicho libramiento».

A continuación, por fin, hace referencia a la Sentencia de la misma Sala, de 29 de septiembre de 1951, como refuerzo de lo antedicho, en la que se analizó con criterio coincidente en lo sustancial con el expuesto un caso de liquidación de contrato verbal con la Administración. De ella dimos amplia referencia en esta Revista con el correspondiente comentario en el número de marzo de 1952.

Comentarios: Hemos reseñado con amplitud la precedente Sentencia porque la consideramos de especial interés para llegar a desentrañar el verdadero sentido jurídico-fiscal de la tan traída y llevada exención del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento, relativa a los contratos verbales. Tan interesante nos parece su doctrina que nos atrevemos a afirmar que con ella y con la que, en relación con el mismo punto, había establecido la citada Sentencia de 29 de septiembre de 1951, quedan definitivamente zanjadas las controversias que el texto de la exención suscitaba, muy particularmente alrededor del inciso que limita la exención a los contratos verbales «cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito».

Hasta ahora se había llegado a la conclusión por el Tribunal Central, e incluso por alguna Sentencia del Tribunal Supremo, como la de 29 de abril de 1950, de que la exención de los contratos ver-

bales no tenía lugar cuando su cuantía era mayor de 1.500 pesetas porque para éstos es obligatoria la constancia por escrito con arreglo al artículo 1.280 del Código civil, y, eso supuesto, se interpretaba que a esa obligatoriedad se refería el Reglamento al condicionar la exención en la forma dicha; o sea, dicho de otro modo, que se entendió que para el Reglamento los contratos verbales cuyo cumplimiento no requiere que consten por escrito son únicamente los inferiores a 1.500 pesetas, ya que el cumplimiento de los superiores a esa cuantía sí lo requiere al disponer el Código civil que se consignen por escrito.

Contra semejante interpretación se pronuncia decididamente la notable y valiente Sentencia que comentamos, en los términos y por los razonamientos que dejamos anotados, saliendo por los fueros del Derecho civil en ese punto concreto de la obligatoriedad y eficacia de los contratos, especialmente si se refieren a bienes muebles, cualquiera que sea su cuantía y sea su forma verbal o escrita, de tal manera que «su cumplimiento» en ningún caso depende de la forma escrita, con lo cual se llega a la rotunda consecuencia de que los contratos verbales están siempre exentos, con arreglo a esta nueva y decisiva interpretación del aludido número 5.º del artículo 6.º, patrocinada por el ilustrado ponente señor Sánchez Guisande.

La segunda cuestión que, en relación con el tema, aborda la Sala, es también de excepcional interés, puesto que afirma que negada por el contribuyente la condición de ser escrito el contrato y afirmado, por el contrario, por la Administración el carácter de verbal, es la Administración la gravada con el *onus probandi*, sin que, a tal efecto, sea eficaz el libramiento de pago. El razonamiento de la Sentencia tiene una fuerza decisiva: se trata de aplicar el impuesto a una «convención» y ésta, por imperio del artículo 44 del Reglamento, ha de estar expresamente consignada por los contratantes; por consiguiente, como el contribuyente no sólo niega que precediese contrato escrito, sino que afirma que fue verbal, la Administración era la llamada a exhibir el contrato escrito de haber existido éste en sus oficinas, y al no hacerlo así la «convención» expresamente consignada por los contratantes no está justificada; como dicho artículo exige, y queda reducida a la condición de contrato meramente verbal. Esta doctrina sobre la prueba en este caso había sido ya apuntada por la mencionada Sentencia de 29 de septiembre de 1951.

El tercer extremo digno de destacar de la Sentencia es el relativo a la interpretación que haya de darse al apartado 4) del artículo 48, cuando éste dice que para la exacción del impuesto en los contratos de suministro y venta de bienes muebles al Estado, Corporaciones o Entidades que tuvieren a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público, «basta que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el precio convenido». Esta existencia, dice la Sala, no puede de ninguna manera referirse al libramiento o mandamiento de pago que precede necesariamente a todo cobro de cantidad que los particulares que contratan con el Estado realizan, ya que esa misma necesaria existencia hace innecesaria su mención y ésta, por lo mismo, tiene que referirse forzosamente a otra clase de diligencias o actuaciones administrativas, como podrían ser, por ejemplo, la petición del pago por el interesado o las comunicaciones escritas sobre el contrato cruzadas entre la Administración y el particular.

En conclusión, e insistiendo en lo más arriba apuntado, creemos que la Sentencia que reseñamos ha dicho la última palabra sobre la exención de los contratos verbales, última palabra que puede concretarse así: están exentos cualquiera que sea su cuantía; si el interesado niega que se hayan celebrado por escrito, es la Administración la llamada a probar que no son verbales; las diligencias o actuaciones administrativas que menciona el apartado 4) del artículo 48 del Reglamento, para que el contrato pierda su condición de verbal, no son el libramiento o mandamiento de pago que precede a todos los pagos del Estado.

LA REDACCIÓN