

# Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1951.*

AFIRMADA POR EL CONTRIBUYENTE LA CONDICIÓN DE VERBAL DE UN CONTRATO POR EL QUE LA ADMINISTRACIÓN ADQUIRIÓ CIERTOS BIENES MUEBLES, SOBRE LA PROPIA ADMINISTRACIÓN PESA LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE ES ESCRITO A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO. SI LA ADMINISTRACIÓN DA LUGAR AL CUMPLIMIENTO DEL CONTRATO, NO PIERDE EL CARÁCTER DE VERBAL AUNQUE LA CUANTÍA EXCEDA DE 1.500 PTAS.

*Antecedentes:* La Dirección General de Propaganda concertó con el autor de una obra literaria la compra de determinado número de ejemplares, concertándose la venta directa y verbalmente.

Una vez expedido el mandamiento de pago, importante 1.500 pesetas, la Abogacía del Estado de la Delegación Central de Hacienda, sin otros antecedentes escritos, liquidó por el concepto «suministros», y el vendedor entabló recurso económico-administrativo ante el Tribunal Central, sosteniendo que se trataba de una compraventa verbal exenta del impuesto.

El Tribunal no acogió el recurso y lo desestimó entendiendo: a), que si bien el demandante sostiene que se trata de una estipulación verbal por no existir documento escrito, no ha aportado prueba de tal inexistencia; b), que siendo el precio superior a 1.500 pesetas, era inexcusable la formalización de documento escrito; y c), que el diligenciado administrativo obligadamente escrito priva del carácter de verbal al contrato.

El Tribunal Supremo revoca el acuerdo del Central y dice que el primero de los anteriores razonamientos no es eficaz, puesto que «no sólo implica una inversión de la carga de la prueba en quien

alega—el Fisco, en este caso—, sino porque en manos de la Administración estaba el aportar, si efectivamente obraba en las actuaciones, algún documento escrito, siquiera consistiese meramente en pretensión de venta o en oferta de ella», esto aparte de la imposibilidad, en general, de demostración de lo puro y meramente negativo, y por lo tanto concluye estimando que la afirmación de no haberse celebrado contrato escrito ha quedado en pie.

Tampoco es admisible, sigue diciendo la Sala, que todo trato con el Estado reclame la presencia de formalidades escritas, pues no puede asignarse el carácter de convenio a las diligencias de régimen interno que se practican sin intervención del particular antes o después de una adquisición, y por tanto, sin que en ellas conste el acuerdo de voluntades; y «no menos desprovisto de apoyo jurídico sería atribuir el carácter de escrito al negocio... por el mero hecho de que vino a quedar traza escrita de todo ello en los asientos de contabilidad del Estado o del vendedor, porque el Reglamento del Impuesto, en su art. 6.º, núm. 5.º, sin establecer distinción entre la contabilidad oficial y la privada, niega que la mera existencia de semejantes asientos destruya el carácter verbal de las estipulaciones correspondientes»; y, corroborando el concepto, añade que tampoco consta ninguna gestión escrita del vendedor recabando el pago, con lo cual nacería la posibilidad de la exacción del impuesto a tenor del apartado 4) del art. 48.

Por último, haciéndose eco la Sala del argumento esgrimido por el Tribunal Central al decir que el hecho de ser el precio del contrato superior a 1.500 pesetas hacía inexcusable la formalización de documento escrito, lo refuta diciendo «que no surge del conjunto de normas contenidas en los artículos 1.279 y 1.280 del Código civil obstáculo alguno a la computación como verbal del presente negocio, pues aunque el últimamente citado artículo reclama en su párrafo fin 1, para los casos en que las prestaciones importen más de 1.500 pesetas, la constancia escrita del contrato correspondiente, es necesario tener presente que no se trata indefectiblemente de un requisito de validez, ya que en el caso presente la Administración dió lugar a su cumplimiento reconociendo su obligatoriedad y quedando así cumplido el pormenor que en el artículo 6.º, núm. 5.º, del referido Reglamento se expone, al declarar exentos los contratos verbales cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito».

*Comentarios:* Empezamos por decir que esta Sentencia que acabamos de resumir creemos que es la más importante de las varias que se han dictado sobre el tema de los contratos verbales ante el Impuesto desde que en la Ley de Reforma del mismo, en 1945, y más concretamente, desde que fueron publicados la Ley y Reglamento vigentes, de 1947, se modificó la clásica exención de los contratos verbales «mientras no se eleven a documento escrito». Veamos el porqué de esta importancia.

El Tribunal Central entendió que por el hecho de afirmar el contribuyente que se trataba de un contrato verbal, al no existir documento alguno en el que se exteriorizase el concurso de voluntades, estaba obligado a demostrarlo; mas la Sala rechaza en redondo tal tesis, porque al sostener la Administración que existía ese documento, ella era la obligada a aportarlo o a demostrar su existencia; de un lado, porque la carga de la prueba corresponde al que alega y afirma, máxime si ello se refiere a realidades tangibles que debían obrar en las actuaciones, y de otro, porque exigir en este caso la prueba al contribuyente era tanto, como obligarle a probar una cosa meramente negativa.

La tesis de la Sentencia es, pues, que cuando la Administración afirme, contra el contribuyente, que el contrato es escrito y no verbal, está obligada a demostrarlo.

Desenvolviendo más el punto, añade la Sentencia que las diligencias de régimen interno practicadas sin intervención del particular no desvirtúan lo dicho, y remacha el criterio poniendo en relación el último inciso del núm. 5.º del art. 6.º con el apartado 4.º del artículo 48, en forma tal que se hace necesario destacarlo.

Dicho inciso del núm. 5.º dice: «Sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto», o sea, que no por ello pierde el contrato su condición de verbal, y el apartado 4) del art. 48 dice, en relación con los contratos de suministro y venta de muebles al Estado y a ciertas Corporaciones, que el impuesto es exigible siempre que «exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido», cuyas diligencias, añade, se considerarán como la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato. Pues bien, según esos dos textos combinados, el contrato habría dejado de ser verbal y, sin embargo, la Sentencia dice que es aplicable aquel inciso del núm. 5.º y que el contrato es ver-

bal, sin que esta conclusión la desvirtúe lo dispuesto en ese apartado 4) del art. 48, porque no consta ninguna gestión escrita del vendedor recabando el pago, que es lo que originaría la posibilidad de exigir el impuesto a tenor de dicho apartado 4). Es decir, que, según eso, la letra del apartado queda profundamente restringida en su ámbito, ya que tales diligencias o actuaciones no constituirán por sí solas «la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato», y exigirían que entre ellas se contuviese alguna gestión escrita del contribuyente, en opinión de la Sala.

Tiene la Sentencia que nos ocupa un tercer particular, de más trascendencia que los dos que acabamos de destacar. Es el que se refiere al alcance y verdadero sentido del tan repetido núm. 5.º, cuando dice que la exención de los contratos verbales queda subordinada a que «su cumplimiento no requiera que consten por escrito».

Alrededor de tal inciso discurrieron los comentaristas, sin acabar de ver claro cómo, hablando en términos generales, el *cumplimiento* de un contrato puede quedar subordinado a que conste por escrito, y habló también la jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como del Económico-Administrativo Central, llegando uno y otro a la conclusión de que los contratos verbales exentos son aquellos cuya cuantía no excede de 1.500 pesetas, con apoyo en que el artículo 1.280 del Código civil manda que los de cuantía superior a esa cifra consten por escrito; mas ahora esta Sentencia que nos ocupa da al problema un giro nuevo, interesante y fecundo en consecuencias, como el lector puede ver si relee la última parte de los antecedentes más arriba expuestos. Efectivamente, dice que aunque la cuantía del contrato rebase las 1.500 pesetas, y aunque los de tal cuantía deb n constar por escrito, conforme al art. 1.280 del Código civil, no por eso se llega necesariamente a la conclusión, por el imperio de ese artículo y del 1.279, de que siempre que las prestaciones importen más de 1.500 pesetas, el contrato ha de dejar de ser verbal, porque «no se trata indefectiblemente de un requisito de validez y la Administración «dió lugar a su cumplimiento, reconociendo su obligatoriedad», con lo que se cumplió el requisito que el repetido núm. 5.º exige al supeditarla a que «su cumplimiento no requiera que consten por escrito».

Entendemos que con esta nueva modalidad interpretativa del tan debatido núm. 5.º se llega con plena lógica a una interpretación

muy distinta del precepto de la que hasta ahora prevaleció: si la validez no depende de la forma escrita del contrato y los contratantes la respetan y lo cumplen sin exigir que se solemnice en forma más o menos solemne, el contrato seguirá siendo verbal y estará exento, sea cualquiera su cuantía, porque en tales supuestos, y por voluntad de los contratantes, «su cumplimiento no requiere que conste por escrito» y se dará la condición que dicho núm. 5.º exige para que la exención se aplique.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de julio de 1950.*

ESTA RESOLUCIÓN INSISTE EN EL CRITERIO DE QUE LOS CONTRATOS VERBALES DE CUANTÍA SUPERIOR A 1.500 PESETAS ESTÁN SUJETOS AL IMPUESTO, E INSISTE EN QUE LA PRUEBA DE SER VERBAL EL CONTRATO INCUMBE AL CONTRIBUYENTE.

*Antecedentes:* Al ser presentado al cobro un libramiento de 10.000 pesetas para abonar al autor de cierto libro los ejemplares vendidos a la Subsecretaría de Educación Popular, la Abogacía del Estado de la Delegación Central de Hacienda giró la liquidación de Derechos reales correspondiente por el concepto de suministros al 3 por 100.

El interesado recurrió contra la liquidación, fundado en que se trataba de una adquisición directa y verbal realizada por la Subsecretaría mencionada, exenta, en su consecuencia, del impuesto, sin que ni la carta de pago ni el libramiento expedidos para hacer efectivo el precio del contrato desvirtúen el carácter verbal de éste, puesto que en esas actuaciones no aparece la firma del reclamante.

La Abogacía del Estado, al informar, dice que no tiene otros antecedentes que los transcritos; que la liquidación se practica a la vista de los mandamientos de pago; que los mismos acreditan la transmisión a favor del Estado, y la existencia de diligencias administrativas escritas y relacionadas con ella, lo cual justifica la liquidación impugnada si se tiene en cuenta lo dispuesto en el apartado 4) del artículo 48 del Reglamento; que es difícil de concebir que los suministros y ventas al Estado se realicen sin que exista

alguna diligencia escrita y la presunción de su existencia es obligada mientras no conste lo contrario.

En el período de alegaciones el recurrente insistió en sus puntos de vista, presentando como justificante un oficio en que se le comunica haberse expedido el libramiento para el pago de los libros vendidos.

El Tribunal Central empieza por decir que es norma del procedimiento administrativo que al reclamante incumbe siempre la prueba de su derecho (artículo 63 del Reglamento de Procedimiento), y que como no ha aportado prueba alguna de sus manifestaciones ni tampoco probado de ninguna manera la alegación de tratarse de un contrato verbal, todo ello es por sí solo bastante para desestimar el recurso, de acuerdo con el criterio ya sentado en Resoluciones de 7 y 28 de marzo de 1950 del mismo Tribunal, y a mayor abundamiento al contrato le es aplicable el artículo 6.º del Reglamento en su número 5.º, según el que los contratos verbales solamente están exentos cuando su cumplimiento no requiere que consten por escrito, o sea, cuando su cuantía no exceda de 1.500 pesetas, a tenor del artículo 1.280 del Código civil.

*Comentarios:* Aunque la Resolución reseñada es cronológicamente anterior a la precedente Sentencia del Tribunal Supremo, la ponemos a ésta para facilitar el comentario y establecer el contraste de doctrina que ambas presentan.

Ambas decisiones de tan autorizados organismos jurisdiccionales se ocupan de extremo tan importante como el de determinar si la prueba de la forma verbal del contrato incumbe al contribuyente o al Fisco, y lo resuelven en sentido contrario; y eso supuesto, cómo ni el comentarista ni el contribuyente pueden permanecer neutrales, cabe preguntarse, ¿cuál de los dos puntos de vista es el más acertado? A nuestro entender, tanto desde el punto de vista sustantivo como desde el procesal nos parece más acabada y defendible la tesis del Tribunal Supremo. La prueba de las obligaciones dice con carácter general el artículo 1.214 del Código civil, corresponde al que reclama su cumplimiento, y al lado de esta norma está el axioma que dice: «actore non probante reus est absolvendus»; por consiguiente, siendo la Administración la que, por decirlo así, acciona exigiendo el impuesto, tiene que alcanzarle el «onus probandi», consistente en este caso en acreditar que el contrato tuvo exteriorización escrita.

Contra esto no vale invocar el citado artículo 63 del Reglamento de Procedimiento Económico-administrativo, cuando dice que: «En todo caso al reclamante incumbe la prueba de su derecho.» En primer lugar hay que decir de tal redacción que no es del todo afortunada, porque hablando con propiedad no se puede decir que el que reclama tiene que probar el Derecho en que se apoya. El Derecho, la Ley, el precepto legal que le ampara tendrá que alegarlo, no probarlo. Tal prueba sólo será exigible, como es sabido, cuando se trata de la costumbre o de legislación extranjera y estos supuestos no son posibles en relación con el Impuesto que nos ocupa.

Por otra parte, el mencionado artículo tiene, leído íntegro, un sentido distinto, cuál es el de que el reclamante tiene que aportar todas las pruebas y documentos y elementos de juicio atinentes «a la defensa de su derecho», como dice literalmente el mismo artículo.

Al lado de las normas sobre pruebas antes dichas, está también la de que los hechos negativos no pueden ser objeto de prueba, al menos directa, y de ahí que la Jurisprudencia diga que la prueba de los hechos corresponde al que los afirma, no al que los niega, y de ahí también que si el contribuyente dice que el contrato no es escrito y sí verbal, y la Administración que sí es escrito y no verbal, ésta es la obligada a demostrar su afirmación, que en este caso es la esencia para la resolución de la contienda. Por lo demás, sobre estos extremos no es necesario insistir, porque este punto de la prueba de las obligaciones está bien esclarecido por la Jurisprudencia y por la doctrina.

El segundo extremo, tratado asimismo por uno y otro Tribunal, es el de la exención de los contratos verbales, y en cuanto a él tampoco el criterio es coincidente, como consecuencia del nuevo punto de vista desde el que la Sentencia de 29 de septiembre pasado aborda el problema. Según se ve, ella es posterior a la Resolución del Tribunal Central que comentamos, y no sabemos si el nuevo criterio sería seguido por éste en el caso concreto que estudia, o lo será en sucesivos y análogos.

A nosotros no nos extrañaría que lo adoptase, dada la similitud de los casos de que se trata: en uno y otro la Administración reconoció la obligatoriedad del contrato y dió lugar al cumplimiento del mismo, con lo cual, según la mencionada Sentencia, se da el supuesto para aplicar la exención, porque se llega al cumplimiento sin que

conste por escrito. Reconocemos, sin embargo, que aunque el Central no se haya hecho cargo del argumento, queda en pie el esgrimido por el Tribunal Provincial, al decir que el contrato discutido no es verbal con arreglo al apartado 4) del artículo 48 del Reglamento, ya que constan diligencias administrativas escritas, las cuales implican, con arreglo a ese apartado, «la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato», que hace que deje de ser verbal y pierda la cualidad de exento, de acuerdo con el tan repetido número 5.º de las exenciones.

Por esa razón no es fácil comprender y menos compartir la tesis de la citada Sentencia en ese punto concreto, puesto que el tan repetido párrafo 4) del artículo 48, necesariamente ha de ser considerado como una excepción a lo dicho en el también repetido número 5.º del artículo 6.º. Son perfectamente contradictorios sus términos literales: para el número 5.º, la «mera existencia en libros de contabilidad» —mera constancia, ha de entenderse que quiere decir— no cambia la naturaleza del contrato de verbal a escrito; y, en cambio, a tenor de dicho apartado 4), «para la exacción del Impuesto en los contratos de suministro y ventas de bienes muebles al Estado, Corporaciones o Entidades que tuvieren a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público, bastará también que exista cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, aunque sólo sea para hacer efectivo el importe del precio convenido».

Ese texto por sí sólo sería bastante para sostener que el legislador quiso establecer en él la excepción al número 5.º, pero no se conformó con eso, y añade: «Estas diligencias o actuaciones se considerarán, a los efectos de haber lugar al pago del Impuesto, como la manifestación escrita requerida para el cumplimiento del contrato.» Es decir, que en esa clase de contratos las diligencias o actuaciones administrativas privan al contrato de su carácter verbal, y además hacen que quede fuera de la órbita de la exención de una manera expresa.

No parece, pues, discutible que en este artículo 48 se establece la excepción antes referida.

JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ-VILLAMIL  
Abogado del E. y del I. C. de Madrid