

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

LOS CONTRATOS PRIVADOS ANTE EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES

En estos nuestros comentarios sobre el impuesto, realizados sobre las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central por el orden cronológico con que vienen apareciendo, sin perjuicio de anotar también las Sentencias del Tribunal Supremo en relación con la materia, nos toca hoy hacer la reseña de la Resolución de aquél Tribunal que lleva fecha 28 de marzo de 1950.

En ella se acomete una vez más el tema de la sujeción o exención de los contratos privados según que su cuantía sea o no superior a 1.500 pesetas, o bien, dicho de otra manera, cuál sea la genuina interpretación del número 5.^º del artículo 6 del Reglamento cuando dice que gozarán de exención «los contratos verbales, cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito, sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto».

Dicha Resolución, pues, haciendo referencia a las de 11 de enero de 1949 y 7 de marzo de 1950, ratifica el criterio, de acuerdo con la letra del precepto transcrita, de que los contratos verbales están sujetos al impuesto siempre que su cuantía sea superior a 1.500 pesetas, porque para ellos exige la ley sustantiva civil la constancia por escrito (1).

Alrededor del tema se han escrito no pocas cuartillas por cuan-

(1) Este criterio lo ratifica la Resolución del mismo Tribunal de fecha 25 de abril del mismo año de 1950, de la cual transcribimos el siguiente Considerando:

«Considerando que según el artículo 1.280, párrafo último, del Código civil, deberán hacerse constar por escrito, aunque sea privado, los contratos

tos se dedican al estudio del impuesto que nos ocupa, y entre ellos nosotros, sin que en realidad ninguno de los comentaristas haya llegado a ver sin nubes y con diafanidad el panorama y a penetrar el verdadero pensamiento del legislador al decir que la exención pende de que *el cumplimiento del contrato no requiera que conste por escrito*, como dicen la actual ley y su Reglamento, tomando el precepto de la ley de 17 de marzo de 1945.

Esto aparte de la dificultad de interpretación que el precepto entraña, tan grave y tan sustancial, como es la de compaginarlo con aquella otra norma cardinal del impuesto, que dice, sin distinción ni excepción alguna, que los actos intervivos para ser afectados por el impuesto han de constar documentalmente y que el instrumento en que consten, unas veces ha de ser de carácter público y de carácter privado, otras.

El caso es, que después de dictadas esas Resoluciones, apareció la Sentencia del Tribunal Supremo que lleva fecha 29 de abril de 1950, oportunamente comentada en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, en la que ya de una manera categórica avala el alto Tribunal la interpretación dada por aquellas Resoluciones. Dijimos nosotros entonces, al comentarla en el número correspondiente al mes de octubre de 1950, que su «importancia estribaba primeramente, en ser la primera que con la definitiva autori-

en que la cuantía de las prestaciones de uno o de los dos contratantes excede de 1.500 pesetas, el cual precepto habrá de tenerse en cuenta para aquellos contratos verbales en los que concurre esa circunstancia de cuantía; y que si bien, conforme a los artículos 1.278 y 1.279 del Código civil y a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, los contratos en que intervenga el consentimiento y los demás requisitos necesarios para su validez serán obligatorios entre las partes contratantes, cualquiera que sea la forma en que se hayan celebrado, y que las formalidades extrínsecas establecidas para los documentos públicos y privados en el mencionado artículo 1.280 del citado Cuerpo legal implican una facultad y no una obligación para ambas partes interesadas, es lo cierto que al quedar excluidos de la exención del Impuesto de Derechos reales los contratos verbales cuyo cumplimiento deba constar por escrito y exigir el Código civil en su artículo 1.280, párrafo último, en relación con el 1.279, un documento aunque sea privado *para hacer efectivas las obligaciones propias de los contratos de cuantía superior a 1.500 pesetas*, debe estarse a esa declaración legal en defectos de preceptos aclaratorios o complementarios de la reforma (scueta del artículo 3.^º, número 5.^º, de la Ley del impuesto de Derechos reales de 29 de marzo de 1941 hecha por la de 17 de marzo de 1945 y recogida, sin otro aditamento, en el número 5.^º del artículo 6.^º del Reglamento de 7 de noviembre de 1947, y teniendo asimismo en cuenta para ello el carácter restrictivo que debe darse a la interpretación de las exenciones de contribuciones e impuestos según doctrina constante de este Tribunal.»

dad del Alto Tribunal resuelve la discutida y poco ineligible exención, y, después, en que ratifica el criterio que sobre el particular tenía sentado el Tribunal Central en varias Resoluciones».

En la fecha de esa Sentencia, así estaba planteado el problema —planteado y resuelto de consumo por la jurisprudencia y estudiado por la doctrina con las grandes reservas antes aludidas—; mas, como consecuencia de tan autorizada ratificación y de su aplicación a la realidad contractual por la Inspección de Hacienda, hubo de publicar la Dirección general de lo Contencioso del Estado una Circular de fecha 3 de agosto de 1950 en la que de nuevo se afronta el problema, enfocándolo con viva luz. Su importancia, pues, es indudable tanto por la indiscutible autoridad del Centro directivo como por la fortaleza de la argumentación que contiene; y por ello, claro es que debe quedar registrada y acotada, siquiera sea brevemente, en esta Sección de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, y siquiera sea con retraso, explicable solamente por el orden cronológico con que venimos dando las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

La Circular tiene por objeto regular la función fiscalizadora de la Inspección y determinar si ésta ha de dar cuenta de «todas las adquisiciones realizadas por los contribuyentes visitados cuando la cuantía de lo adquirido excede de 1.500 pesetas», por considerarlas sometidas al impuesto, de acuerdo con la precitada Sentencia del Tribunal Supremo «en la que se absuelve a la Administración de la demanda confecciosa interpuesta por la Sociedad Anónima... contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central que sujetó al impuesto de Derechos reales determinados contratos verbales...»

La Sentencia —sigue diciendo la Circular— analiza la nueva redacción que el vigente Reglamento ha dado al número 5.º del artículo 6.º, según el que, gozarán de exención «los contratos verbales, cuando su cumplimiento no requiera que consten por escrito sin que la mera existencia en libros de contabilidad dé lugar a la exacción del impuesto, siendo así que en la anterior legislación se decía, «los contratos verbales mientras no se eleven a documento escrito», y de tal análisis, «parece llegarse a la conclusión de que están sujetos hoy al impuesto de Derechos reales, por el juego del precepto citado, en relación con el artículo 1.280 del Código civil,

todos los contratos verbales en cuanto su cuantía exceda de 1.500 pesetas».

Esto supuesto, añade: «Sin embargo, esta amplia interpretación es errónea y da a la propia Sentencia que comentamos (desconectándola del contrato específico que la motiva), un carácter de generalidad que desvirtúa su doctrina y va más allá del propósito del legislador expresado en el propio precepto reformado y que, además, estaría en contradicción con otros artículos del Reglamento que exigen forma tasada de contratación para la sujeción al impuesto.»

«Así, en efecto, no puede olvidarse que la mecánica especial del impuesto de Derechos reales, en cuanto a los actos intervivos, se refiere, exige como elemento esencial la existencia de documento, público o privado, en el que se plasma el contrato de que se trate, y de aquí que en principio, la existencia de correspondencia, relativa a un negocio jurídico, no constituya elemento suficiente para exigir el impuesto.»

«Por ello, no cabe en el citado impuesto deducir en todos los casos, ante el hecho probado de una adquisición, la existencia de un acto sujeto, pues ello llevaría a la conclusión, no querida por el legislador, de someter a tributación todos los actos de la vida con repercusión económica superior a 1.500 pesetas.»

Los razonamientos de los precedentes párrafos entrecomillados encierran una argumentación realmente incontrovertible, la cual, aunque aducida reiteradamente por los comentaristas en general y por nosotros en los comentarios de esta Sección, adquiere ahora un contraste y una autoridad definitiva, porque si la contradicha interpretación vulnera un principio fundamental del impuesto *en cuanto a los actos intervivos* cual es el que «exige como elemento esencial la existencia de documento, público o privado en el que se plasme el contrato de que se trate, sin que «la existencia de correspondencia relativa a un negocio jurídico constituya elemento suficiente para exigir el impuesto», y si con el criterio impugnado se llegaría «a la conclusión no querida por el legislador de someter a tributación todos los actos de la vida con repercusión económica superior a 1.500 pesetas, es indudable que el precepto en cuestión no puede tener el alcance que se le ha llegado a dar, cerrando y empequeñeciendo tanto sus mallas que solamente puedan escapar y filtrarse

a través de ellas como exentos los contratos inferiores a 1.500 pesetas.

El documento que comentanios remacha aun más el clavo seguidamente, y teniendo en cuenta que fundamentalmente va dirigido a la Inspección, añade que ésta debe limitarse a «tomar nota a los efectos determinados en el artículo 169 del vigente Reglamento del impuesto, exclusivamente de aquellos *contratos escritos*, bien públicos o privados, en que conste un acto relativo a cantidad, cosa o derecho valiosos, que son los únicos documentos de forzosa presentación conforme el artículo 103 del Reglamento del impuesto, pues no puede olvidarse lo determinado en el artículo 44 del mismo, según el que para que sea exigible el impuesto se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al impuesto, de una *convención expresamente consignada* por los contratantes o de otro acto que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las partes, *manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato*, rectamente interpretadas.

De lo cual, añadimos nosotros, brota de nuevo, con palabras del mismo texto reglamentario, añadidas a las que sobre el mismo concepto da el artículo 48, apartado 2) y con claridad meridiana que el contrato verbal, mientras no deje de serlo, está extramuros del impuesto, ya que si la función fiscalizadora e inspectora no ha de ejercerse sino sobre los *contratos escritos*, ello tiene que ser porque los no escritos no pueden ser afectados por aquél, cualquiera que sea su cuantía.

JOSÉ-M.^o RODRÍGUEZ-VILLAMIL
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid