

27/60

PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y FINANCIERAS DE BARCELONA

Modificaciones substantivas en el Impuesto de Derechos Reales

DISCURSO LEIDO POR EL
ACADEMICO NUMERARIO ELECTO

ILMO. SR. D. JOSE M.^a SAINZ DE VICUÑA Y GARCIA-PRIETO

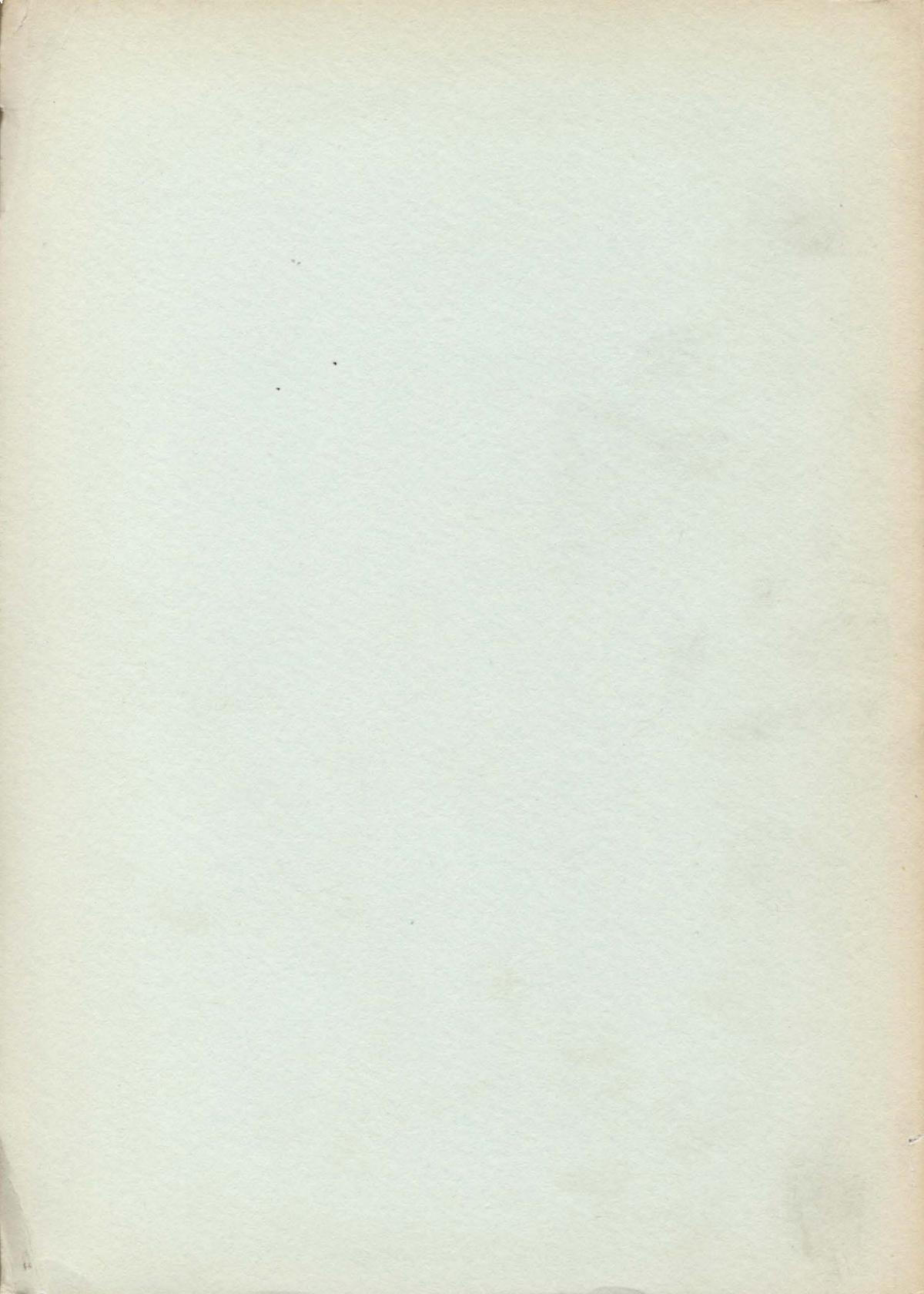
EN EL ACTO DE SU RECEPCION
10 DE ENERO DE 1960

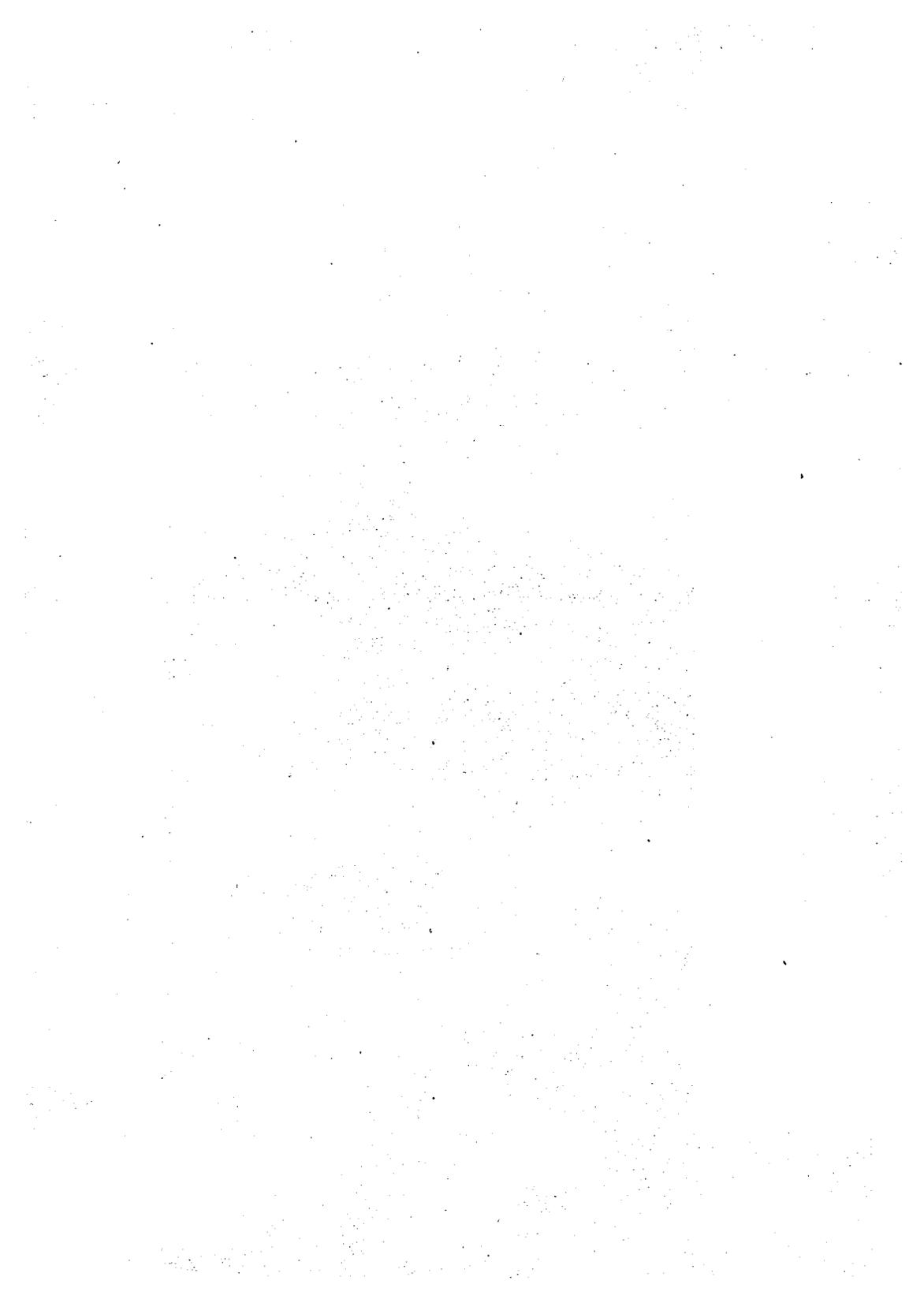
DISCURSO DE CONTESTACION POR EL
ACADEMICO NUMERARIO

ILMO. SR. DON JOSE FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ

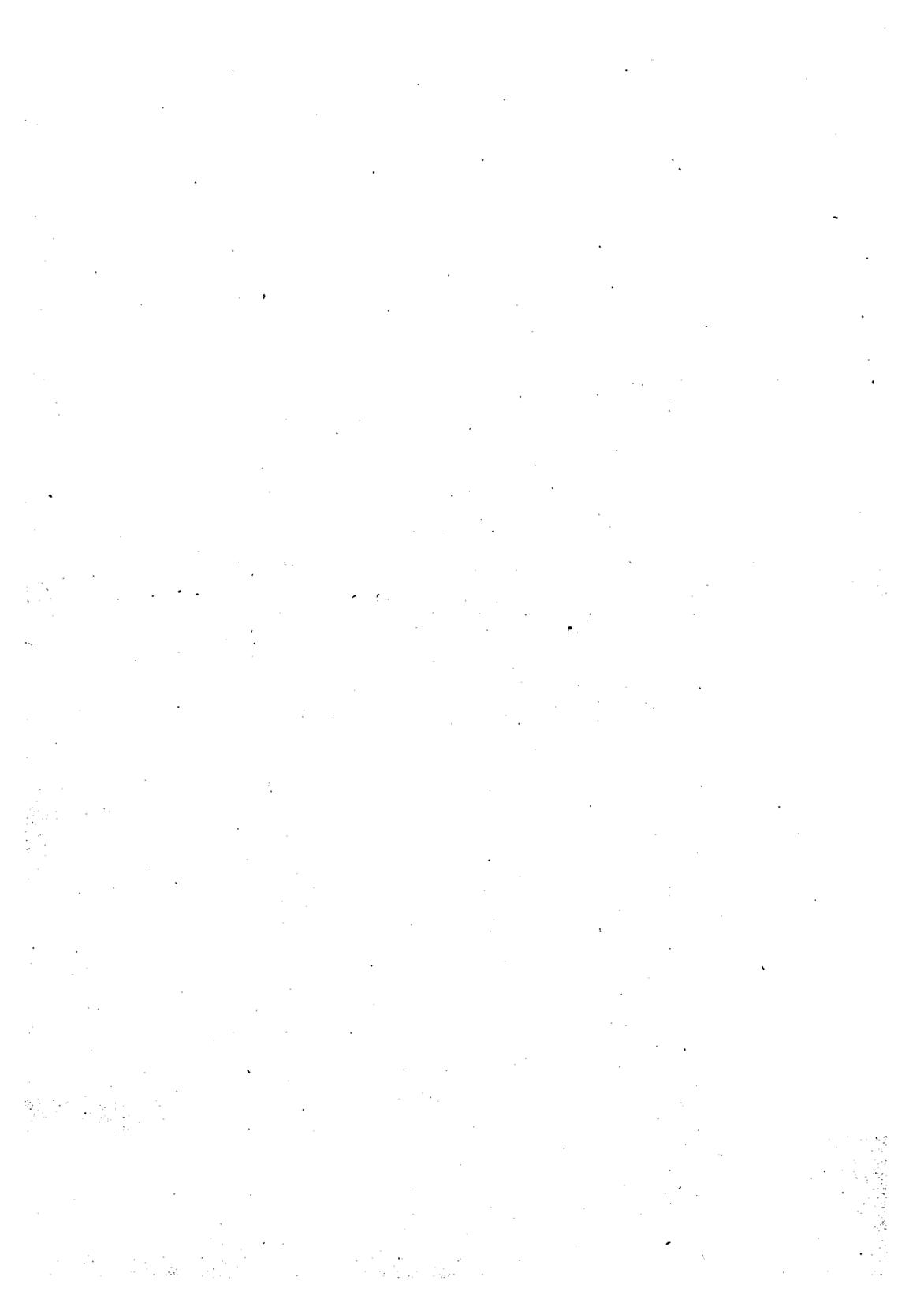
BARCELONA

1960





**MODIFICACIONES SUBSTANTIVAS EN EL
IMPUESTO DE DERECHOS REALES**



PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA DE CIENCIAS
ECONOMICAS Y FINANCIERAS DE BARCELONA

Modificaciones substantivas
en el
Impuesto de Derechos Reales

DISCURSO LEIDO POR EL
ACADEMICO NUMERARIO ELECTO

ILMO. SR. D. JOSE M.^a SAINZ DE VICUÑA Y GARCIA-PRieto

EN EL ACTO DE SU RECEPCION
10 DE ENERO DE 1960

DISCURSO DE CONTESTACION POR EL
ACADEMICO NUMERARIO

ILMO. SR. DON JOSE FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ

BARCELONA

1960

**La Academia no se hace responsable
de las opiniones expuestas en sus propias
publicaciones.**

(Art. 39 del Reglamento)

Depósito legal B. 10481 - 1960

Industrias Gráficas Oliva - Aribau, 19 - Barcelona

EXCELENTÍSIMO SR. MINISTRO:

EXCELENTÍSIMO SR. PRESIDENTE:

DIGNÍSIMAS AUTORIDADES:

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES ACADÉMICOS:

SEÑORAS Y SEÑORES:

Si el agradecimiento es la memoria del corazón, yo os prometo que el mío ha de guardar para siempre el recuerdo hacia los que tan generosamente me han elegido para sentarme en esta Corporación. En un íntimo examen de conciencia, me declaro ayuno en absoluto de merecimientos para ello, y únicamente encuentro en mí dos circunstancias que compensen aquella falta: el gozar de tan buenos amigos que me hayan elevado por encima de mis conocimientos reales, y el poder, si Dios me da vida, emplear los años que tengo por delante para suplir la carencia de labor científica con mi celo y entusiasmo en pro de los trabajos de la Corporación.

Permitidme en estos momentos una pequeña liberación de mis sentimientos, para dedicar un recuerdo emocionado a quien, desde la otra vida, puede contemplar hoy este acto, y que, haciendo de su profesión un sacerdocio y de su caballerosidad una razón de vivir, sirvió, como jefe de familia, de ídolo y ejemplo a mi juventud y señaló el camino del Derecho que había de seguir.

Generalmente, la primera formación con la que se inicia la vida de un profesional produce una impronta que ha de presidir las siguientes etapas, y, al tener que elegir un tema para el discurso de ingreso en la Academia, la tendencia íntima nos ha llevado a la elección del que expondremos, que fue lo que constituyó la dedicación en una primera fase de la vida activa del que os habla.

Una Academia de Ciencias Económicas y Financieras ha de ser laboratorio en el que se examine el sistema impositivo del país para deducir consecuencias, concretar efectos y promover mejoras que, contempladas desde fuera de la propia Administración, sirvan para que se coordinen los intereses económicos del país con el indiscutible derecho de aquélla a un régimen tributario.

Todo cuanto signifique atención, debate, aprobación o disconformidad pública y científica con las ramas jurídicas de la Hacienda Pública, debe ser fomentado, investigado y expuesto.

Si desde una posición independiente, aislada y objetiva, cual ha de ser, sin duda, la del que confecciona un trabajo académico, se contempla el panorama fiscal del país para recoger de él, aislar y someter a análisis uno de los cuerpos de imposición, ha de presidir un criterio amplio, sereno y equilibrado que, no induciendo a posiciones preconcebidas, pueda exponer los fundamentos técnicos del Impuesto y, a la par, los aspectos poco afortunados, posiblemente introducidos, bien por conveniencias momentáneas, bien por un afán recaudatorio que puede hacer tambalear los principios científicos en que debía basarse.

El Impuesto de Derechos Reales puede ya considerarse como tradicional e inmutable en sus líneas generales, pues creado en su actual conformación (y cualesquiera que sean sus anteriores precedentes) no hace 90 años, ha estado prácticamente al margen de las contingencias políticas por las que ha atravesado nuestra Nación durante este período y, con modificaciones naturales en su detalle, ha constituido realmente un tronco robusto en el que los jardineros han ido talando las ramas que lo adornan al calor del medio ambiente en que crecían, pero sin desviar la dirección de su crecimiento ni amputar o añadir parte que hiciera modificar su sustancial modo de ser. Ha sido una obra amorosamente confeccionada, limada y mejorada durante su vida administrativa y constituye un conjunto importantísimo de preceptos substantivos y adjetivos con proyección trascendente a sectores diferentes de los puramente recaudatorios.

Me ha impulsado a tratar este tema la consideración de esta importancia y el considerar que toda exposición, examen, crítica o aprobación de los preceptos legales que a este Impuesto se refieren, añada, si no un grano de arena más a su constitución, sí una nueva divulgación que pueda inducir a los profesionales a un estudio más detallado de sus normas.

El Impuesto de Derechos Reales, elaborado por manos cuidadosas de juristas y no de políticos, produce efectos que podemos reagrupar de la siguiente forma:

a) *Efectos fiscales.* — La aportación que se logra al Erario público es importante en su cuantía, regular en su obtención, cómoda en su exacción y general y equitativa, en principio, en su distribución.

b) *Efectos jurídicos.* — La legislación del Impuesto contiene definiciones, señala contornos, impone normas sobre figuras puramente jurídicas de Derecho Privado o Público que, al no haber sido objeto de contemplación por disposiciones de Derecho Civil, Mercantil, Administrativo, etc., y tener realmente una existencia ignorada por la Ley, han de estar dotadas de un estatuto que sólo las normas del Impuesto que estudiamos les concede y que se aplican ya en la normal vida de la contratación, como si de preceptos comunes normativos se tratara. Véanse, si no, los siguientes ejemplos: contratos de suministro, contratos mixtos de obras y ejecución de servicios, valoración del usufructo en relación con la plena propiedad, adjudicación en y para pago de deudas.

c) *Efectos psicológicos.* — Es comprensible, conocida la idiosincrasia del contribuyente, que, cual ocurre con otros impuestos, produzca en él y en el que le dirige o asesora, un natural movimiento de evasión, de defensa, de repliegue en evitación de la carga económica que supone la imposición, y, de ahí, el nacimiento de una serie de vicios, ocultaciones, modificaciones y fórmulas de complicado aspecto y fondo, que cristalizan en actos tan distintos de aquellos en que consistían realmente que en nada a ellos se parecen a los ojos de un espectador nuevo; pero si con ello se ha logrado apartar de sí o disminuir la carga fiscal, lo ha sido, en la mayor parte de los casos, a costa de un crecimiento desproporcionado de los riesgos que normalmente se asumen en una contratación o actuación económica. Se consigue no tributar o tributar menos, pero la seguridad del tráfico ha sufrido hasta el punto de que muchas veces se haría preciso aportar ante los órganos de justicia los auténticos instrumentos en los que consta la realidad de lo actuado, pues el resto es en absoluto ineficaz.

Y ello nos lleva a sentar una premisa de lo que consideramos habría de ser en el futuro —pues así debió ser en sus inicios— el Impuesto que nos ocupa. En la mayor parte de los actos sujetos,

debería de ser voluntaria la presentación a la liquidación, pero el pago debiera dotar al acto de una fuerza, garantía, o firmeza de la que careciese el acto no presentado. Es decir, el Impuesto se devengaría por haber con ello adquirido el contribuyente algo de lo que hasta ese instante carecía.

d) *Efectos mercantiles.* — El comercio presenta un complejísimo ramillete de operaciones cuya corriente ha de verse alterada en la medida que la imposición le afecte en su mayor o menor cuantía. Por ello, y siendo la defensa del tráfico mercantil una de las premisas en que una actuación legislativa ha de apoyarse, es preciso que el Impuesto sea cuidadosamente estudiado para que nunca sus disposiciones provoquen un mayor o menor colapso o simple estancamiento. Debe defenderse el tráfico mercantil honesto, que sólo riqueza proporciona para la Nación.

El Ministro de Hacienda, deseoso de introducir un cambio total y revolucionario en el sistema tributario español, y consciente de la urgencia de la entrada en vigor de la reforma, utilizó para tan trascendental modificación la vía de una Ley de Presupuestos que, por definición, tiene una naturaleza circunstancial y efímera, y, sirviéndose de este vehículo transitorio, hoy ha de considerarse la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957 como la fuente de todo un sistema fiscal que pocos otros antecedentes legislativos posee.

Sin embargo, en orden al Impuesto que nos ocupa, la reforma que dicha Ley introduce no obedece, a diferencia de lo que en la mayor parte de las restantes contribuciones e impuestos ocurre, a un cambio de orientación introducido por la aplicación de unos criterios fiscales que desean romper con todo un edificio construido durante lentos años de reajuste y adaptación; porque, encontrándose el órgano legislador con un cuerpo legal concienzudamente elaborado y con una eficacia sólidamente acreditada, difícilmente podía ser sustituido por otro que, con una orientación diametralmente opuesta, contase con un fundamento y desarrollo de igual precisión y eficacia técnica.

De ahí que únicamente se utilizó la referida Ley para introducir en el Impuesto de Derechos Reales una serie de modificaciones que, durante el transcurso de los años, se habían ido señalando como necesarias, bien por una conveniente adaptación a disposiciones legales nacidas desde la última redacción de la Ley y Reglamento reguladores del Impuesto, o a circunstancias económicas insoslayables, bien

por una primaria reacción de defensa del órgano tributario ante una corriente defraudatoria nacida al socaire de posibles defectos u omisiones legales o de interpretaciones dudosas u oscuras.

En la citada Ley de Presupuestos se recurrió constantemente a conceder extensas autorizaciones al Ministro de Hacienda para que éste pudiese ir introduciendo las variaciones que le eran encomendadas por dicha Ley; mas en el Impuesto de Derechos Reales tal disposición no introdujo directamente modificación alguna, sino que cuanto se refiere a las reformas que le conciernen, quedó encargado y encomendado al Ministro de Hacienda para introducir las más adelante. Es decir, que el texto legal de la Ley de Presupuestos nos ha de servir, no sólo como punto de partida de las reformas introducidas, sino también como contraste y medida de lo que realmente el órgano ministerial tenía competencia para realizar con posterioridad en el desarrollo de las facultades concedidas con este motivo, teniendo siempre como regulador el principio básico de rango de las disposiciones legales.

Las autorizaciones concedidas al órgano ministerial, en relación con este Impuesto, concernían a cuatro extremos:

- a) Actos sujetos, añadiendo diversos conceptos.
- b) Actos exentos, pretendiendo conseguir aunar en un precepto un cúmulo diverso de disposiciones, muchas de ellas oscuras o contradictorias, y otras nacidas al calor de circunstancias políticas o sociales ya superadas.
- c) Normas para la exacción del Impuesto, sobre todo en orden a personas obligadas a su pago, base de liquidación y una limitada modificación de tarifas.
- d) Inspección, investigación y defraudación.

Y el Ministro de Hacienda, en uso de las atribuciones a él conferidas por los artículos 82 al 96 de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957, y el encargo de publicar textos refundidos con las modificaciones que le formuló la disposición fiscal (c) de aquélla, promulgó un Decreto en 21 de mayo de 1958 con el texto refundido de la Ley y Tarifa, y, en 15 de enero de 1959, el Reglamento para la aplicación del anterior, que hoy han de considerarse, por tanto, como los reguladores del «Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, Caudal Relicto y sobre los Bienes de las Personas Jurídicas», en lugar del anterior de 7 de noviembre de 1947.

Para la exposición de las modificaciones sustantivas, podrían haberse seguido métodos distintos de ordenación, reagrupamiento y análisis, a saber :

a) Sistema subjetivo del contemplador, creando órdenes, grupos o clases, atendiendo a la importancia, naturaleza jurídica, naturaleza fiscal, o trascendencia de las modificaciones sufridas en cada uno;

b) Sistema de comparación con otros cuerpos legales, adaptando la exposición al orden de materias del Código Civil, Código de Comercio, disposiciones complementarias de ambos y normas de Derecho Administrativo;

c) Ordenación puramente fiscal, siguiendo el propio orden de la Ley y del Reglamento.

Mas este último presenta, sobre los dos primeros, la gran ventaja de la claridad para el consultante, pues, gozando como goza el Impuesto de una larga vida de aplicación, constituye su texto regulador una clásica fuente de consulta del que tiene necesidad de ello, por lo que viene a ser ya el seguir su ordenación un imperativo forzoso para cualquiera que desee estudiar su contenido, sus problemas, crítica o modificaciones introducidas en él con posterioridad. En consecuencia, espigando el Texto refundido de la Ley y del Reglamento las modificaciones sustantivas introducidas en él con referencia al Texto hasta ahora en vigor, y siguiendo su mismo orden general, someteremos a vuestra consideración los siguientes puntos :

1.º Actos sujetos, que serán objeto de estudio y análisis al tratar de cada uno de los conceptos sustantivos de que se trate;

2.º Actos exentos;

3.º Actos intervivos, civiles o mercantiles;

4.º Actos mortis-causa;

5.º Actos de carácter u origen administrativo;

6.º Personas obligadas;

7.º Base de liquidación;

8.º Reglas de liquidación.

Las finalidades perseguidas por la reforma señalada en la Ley de Presupuestos, y concretada en el texto refundido de la Ley, Tarifa y Reglamento, pueden clasificarse de la siguiente forma :

1) *Ordenadoras.* — Rectificando deficiencias de terminología, conceptualización o colocación reglamentaria.

II) *Compiladoras*. — Incorporando al Texto actos y conceptos aparecidos en el ordenamiento jurídico con posterioridad al anterior Reglamento. (Vgr.: hipoteca mobiliaria, prenda, obligaciones prendarias, división de la hipoteca por pisos, actas complementarias para la inscripción registral, concesiones de televisión y una serie de exenciones y bonificaciones dispersas.)

III) *Cautelares*. — Para evitar la ocultación y disimulo de actos ya sujetos. (Vgr.: declaración de obra nueva, aportaciones no dinerarias a las sociedades, presunción de incorporación a la masa hereditaria de determinados bienes, y la transmisión de inmuebles de padres a hijos a cambio de pensión.)

IV) *Fiscales*. — Conducentes a una ampliación de la órbita de aplicación del Impuesto. (Vgr.: contrato de suministro, préstamo en documento privado, cesión de arrendamientos personales, contrato mixto, venta de bienes muebles a Corporaciones, prenda, reforma de las bases liquidables, reforma en los tipos sobre las herencias y caudal relicto y reformas cuantitativas para atemperar cantidades al valor actual de la moneda.)

V) *Inspectoras*, que dan nuevo sentido a la organización de la gestión del Impuesto considerándolo como un deber total de la Administración Pública, y no simplemente de las Oficinas Liquidadoras. (Vgr.: reformando la coordinación, las responsabilidades de funcionarios, la composición del Jurado Central y la revisión.)

VI) *Políticas*, con repercusiones de carácter político, ajenas al puramente fiscal. (Vgr.: adquisiciones por Beneficencia e Instrucción y aumento de recargo en las transmisiones de inmuebles por documento privado.)

Actos sujetos

El texto refundido parte, igual que el anterior, de la clasificación en tres grandes grupos de toda la actuación jurídica, civil o mercantil existente, a saber:

a) Actos sujetos, cuya enumeración detallada en el artículo 5.º del Reglamento constituye lo que es el ámbito de aplicación del Impuesto.

b) Actos exentos, que son aquellos que, reuniendo todas las características de los actos sujetos, deberían estarlo, mas la Ley los

ha expresamente excluido por circunstancias distintas de conveniencia política o social.

c) Actos no sujetos, a los que ni la Ley ni el Reglamento en nada, o para nada, aluden o se refieren, y que por sus características o circunstancias no pueden ser asimilados a ninguno de los específicamente sujetos.

Y, una vez señalada la relación de los «actos sujetos», es necesario que declare el Reglamento el momento determinante, a los ojos del Fisco, del nacimiento del acto sujeto. Y así, en el artículo 44, se declara la necesidad de un hecho originario del acto, de una convención, o de otro acto deducible de la intención de los contratantes. Pero la reforma añade dos nuevos e importantes supuestos, cuya aparición ha sido provocada por la reiterada ocultación que se producía ante la Oficina Liquidadora del Impuesto, aunque ante otras oficinas públicas se declaraba la existencia del acto sujeto; en lo sucesivo, bastará que ante cualquier Organismo Público se presente declaración en que se acredite la transmisión, para que el acto deba estar sujeto, e igualmente si el acto aparece por haberse acreditado la voluntad de las partes por medio de una prueba documental.

El Reglamento, en cuanto a la declaración primera, coordina distintos Organos de la Administración en una gestión concorde, sin que por ello amplíe su esfera de actuación englobando actos que el anterior Reglamento no comprendía; se persigue localizar y obligar a tributación a actos sujetos, que se ocultaban, pero no se comprenden otros nuevos.

En cambio, la segunda modificación introducida tiene gran importancia a nuestro entender, pues hasta ahora se precisaba, aparte de los actos mortis-causa, la existencia de un contrato o de un acto deducido de las cláusulas de un contrato, por lo que, reiteradamente, la jurisprudencia exigía la existencia de una convención o contrato. Pero ahora, con una amplia declaración como la introducida, bastará que, con arreglo a las normas generales reguladoras de la prueba, pueda el Liquidador adquirir la certeza de una intención de las partes de crear un acto sujeto, para que se liquide como tal, aunque no aparezca la existencia de un contrato. Aunque con ello se pretende cortar el abuso de ocultación de documentaciones de actos sujetos, estimamos que el Impuesto no debería quedar expuesto a discusiones sobre situaciones de hecho como habrá de serlo, a no

dudarlo, en lo sucesivo, al quedar supeditado a la apreciación de una prueba documental sin una reglamentación específica de procedimiento y sin una remisión a la de Derecho común.

Nos referiremos a cada una de las modificaciones introducidas en orden a actos sujetos al tratar por separado cada uno de los conceptos.

Actos exentos

La modificación en este aspecto es fundamental, pues en el régimen anterior el art. 6.º del Reglamento (3.º de la Ley) contenía detalladamente una serie de actos exentos y, al final, en su apartado 51, se declaraban igualmente exentos «los demás actos y contratos en cuyo favor se haya reconocido, o se reconozca, la exención por Leyes especiales»; mas en la redacción actual se suprime por completo esta declaración, supresión que produce dos distintas clases de problemas:

a) La subsistencia, o no, de exenciones anteriores declaradas por Leyes especiales; y

b) Las exenciones a declarar en un futuro.

Primero: De forma curiosa, el artículo 84 de la Ley de Presupuestos encargó al Ministro de Hacienda la revisión de las exenciones o bonificaciones existentes a virtud de Leyes especiales; pero, en cambio, omitió consignar la facultad revisionista de las dictadas por la Ley y Reglamento anterior. Y como la autorización final para la redacción de un texto refundido, limita éste a incorporar estrictamente las modificaciones apuntadas por la Ley de Presupuestos, ha habido necesidad de incorporar al nuevo Reglamento exenciones anteriores cuya necesidad de revisión es indudable, pero cuya reforma habrá de aguardar una posterior legislación.

Un lugar destacado ocupa en este aspecto la exención de los números 9 y 10 del artículo 6.º: los contratos verbales y los de venta por correspondencia de artículos propios del comercio o industria respectivas, porque ni uno ni otro concepto se encuentran expuestos con la suficiente claridad para que los Órganos Superiores que confeccionan jurisprudencia puedan abandonar el camino casuístico en que hoy se encuentran, decidiendo en cada caso concreto si ha de considerarse, o no, sujeto al impuesto.

Ello ha dado lugar, por ejemplo, a no pocas vacilaciones juris-

prudenciales sobre si los contratos cuya cuantía exceda de 1.500 pesetas, y que según el Código Civil requiere su cumplimiento forma escrita, deben, o no, considerarse al margen de la exención indicada. A nuestro parecer, habría que partir de la base de que, en la vida mercantil moderna, todo contrato cuya discusión o cumplimiento haya de ser examinado mediante un juicio de mayor cuantía, lógicamente ha de entenderse extendido en documento, por lo que no puede ser considerado como verbal, aunque así se declare por las partes. En consecuencia, podría señalarse la exención a los verbales cuya cuantía no exceda del límite a partir del cual el juicio es de mayor cuantía. Se impone, a no dudarlo, una modificación de ambos preceptos.

En los contratos verbales, habría que determinar que no gozarán de tal naturaleza aquellos que en virtud de una disposición de Derecho Administrativo deban tener forma escrita, aunque de hecho los contratantes no la hayan utilizado.

(Ya en este terreno, el nuevo texto declara en su artículo 48 que los mandamientos de pago extendidos por el Estado, Corporaciones u Organismos autónomos, equivalen a la manifestación escrita acreditativa de la existencia del contrato cuyo precio se haga efectivo mediante mandamiento.)

Y en cuanto a los contratos de venta por correspondencia, si bien es cierto que debe quedar exenta cuando es real, ya que en definitiva equivale a la que se celebra verbalmente en el establecimiento y está exenta, hay que hacer resaltar que el nuevo Reglamento, en su artículo 24, suprime un requisito que exigía anteriormente para la exención, como era el que «se limitase al mero pedido de géneros» y que servía como norma de interpretación para cada caso concreto; si en el futuro no se modificase la redacción actual, es la exención tan amplia que, con toda seguridad, las Oficinas Liquidadoras deben ya sentir la necesidad de que, detallándose nuevamente las condiciones de forma y plazo de entrega de géneros que esta venta por correspondencia ha de reunir para declararse exenta, se cierre este portillo que ha quedado abierto, con la reforma introducida en el artículo 24, y que sin duda está siendo utilizado para deformar auténticos contratos de compraventa de bienes muebles.

Segundo: El artículo 84 de la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1957 señaló que «el Ministro de Hacienda, por sí, o a instancia de parte interesada, revisará cuantas exenciones o bonifi-

caciones de los Impuestos de Derechos Reales, Caudal Relicto y sobre los Bienes de las Personas Jurídicas existen en la actualidad a virtud de Leyes especiales, a cuyo efecto los beneficiados por ellas deberán instar su rehabilitación dentro del plazo de 30 días a partir de la publicación de dicha Ley, ante el Ministro de Hacienda, quien, en el término de tres meses, determinará las que hayan de subsistir, fijando al propio tiempo su alcance y condiciones.

Con posterioridad a esta declaración, ninguna otra exención o bonificación podrá concederse sino a virtud de Ley, y la extensión y condiciones de las que se otorguen serán desarrolladas en cada caso por el Ministro de Hacienda.

Toda exención o bonificación será con interpretación y aplicación restrictivas, y, cuando su definitiva efectividad dependa del cumplimiento de cualquier requisito, se hará constar el importe de la exención provisionalmente dispensada. Los Registradores de la Propiedad o Mercantiles consignarán la afección de los bienes transmitidos al pago del expresado importe para el caso de que, por ulterior inefectividad del beneficio, hubiera de efectuarse tal pago.»

La redacción dada al artículo 84 de la Ley de Presupuestos, no puede considerarse feliz, y ha dado lugar a que puedan interponerse, al amparo de su ambigüedad, reclamaciones por haber sido eliminadas determinadas exenciones o bonificaciones en el Texto refundido de la Ley y Reglamento publicados, como consecuencia del mandato que dicho art. 84 contiene dirigido al Ministro de Hacienda. La disposición transitoria 4.^a del Texto refundido de la Ley, deja sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren contenidas en los artículos 3.^o y 4.^o de la Ley, sin perjuicio de los derechos ya consolidados individualmente al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor.

El Ministro de Hacienda tenía obligación de revisar las exenciones o bonificaciones antes de la publicación del Texto refundido, *determinando las que habian de subsistir*. No se trataba de una autorización, sino de un «encargo», de forma tal, que el Organó Legislativo delegaba en el Ministro la facultad de actuar como si del propio Organó Legislativo se tratase; y, al cumplimentar dicho mandato, el Ministro de Hacienda encerró en el artículo 6.^o del Reglamento todas las exenciones que existían anteriormente diseminadas en una serie de leyes especiales, dictadas al calor de determinadas circunstancias de orden político o social y, conjuntándolas

con las que ya existían en el Reglamento, quedaron relacionadas en dicho artículo con carácter exhaustivo, cerrada la lista aún más por la declaración de la disposición transitoria 4.^a, a la que nos hemos referido, en cuanto a las exenciones existentes hasta este momento; y, además, mediante la supresión en el nuevo Reglamento del último apartado del artículo 6.^o del anterior, en el que se declaraban exentos los demás actos y contratos en cuyo favor se hubiese reconocido, o se reconociese, la exención por Leyes especiales. En conclusión: hoy no existen más exenciones que las contenidas en el artículo 6.^o, y, para lo sucesivo, las exenciones se concederán siempre a virtud de Ley, señalándose que su extensión y condiciones serán desarrolladas en cada caso por el Ministro de Hacienda. Con ello se pretende evitar la complejísima situación producida hasta ahora al ser dictadas disposiciones en las que, sin intervención directa del Ministro de Hacienda, se concedían exenciones o bonificaciones.

Sin embargo, se ha producido colisión con intereses establecidos por la legislación anterior, alegándose que el Texto refundido de la Ley y Reglamento ha sido dictado por Decreto con rango, por lo tanto, inferior al de las Leyes que concedieron las exenciones o bonificaciones especiales. De ahí que sectores determinados hayan pretendido la subsistencia de su derecho a las exenciones o bonificaciones ahora excluidas, tratando de apoyarse en los principios generales del Derecho, y en el rango de prioridad de las normas legislativas contenidos en las Leyes fundamentales del Estado.

La redacción del artículo 84 de la Ley de Presupuestos —ya lo hemos dicho—, no es, ciertamente, afortunada, porque da pie a que algunos crean que hace referencia a una obligación de revisión de las exenciones o bonificaciones que pudieran considerarse mal interpretadas o indebidamente aplicadas durante el régimen legal anterior, para que, en un trabajo revisionista, pudieran interpretarse en un sentido restrictivo, eliminando las que, por vicio o negligencia, se venían tolerando indebidamente, pero no que el Ministro pudiera eliminar claras exenciones otorgadas por Leyes especiales. Esta interpretación es puramente literal, e interesada por los sectores afectados, pero no es la lógica y racional, sino que lo que contiene el artículo 84 de la Ley de Presupuestos tantas veces mencionado, es realmente una delegación del poder legislativo hecho por el Órgano Superior, con facultades para ello, a un Ministro cuya única posibilidad es la de actuar por Decreto, facultándole para dictar lo que

en teoría se pudiera llamar «un decreto legislativo», que, al nacer de una delegación expresa, tiene vida y rango de Ley para el fin concreto indicado en dicha delegación, y él puede, por lo tanto, alterar o suprimir lo señalado por Leyes especiales, facultad precisamente recogida en el artículo 26 de la actual Ley del Régimen Jurídico de la Administración, al decir que «la Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las Leyes ni regular, *salvo autorización expresa de una Ley*, aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes». Y el artículo 10 de la misma Ley hace referencia a la delegación de las Cortes.

Sin perjuicio de los derechos adquiridos individualmente en virtud de las exenciones o bonificaciones concedidas por el régimen anterior, para lo sucesivo habrá de estarse exclusivamente a lo previsto en los artículos del Reglamento y a las Leyes que sean desarrolladas por el Ministro de Hacienda. Ello significa un cambio importante, útil, práctico y unificador en el Impuesto de Derechos Reales, lo que ha de facilitar enormemente la labor del Liquidador, de los profesionales del Derecho, y de la Jurisprudencia.

Se ha producido la eliminación de algunas exenciones reconocidas por Leyes Especiales, de entre las cuales nos referiremos a algunas de las más importantes:

- 1.º Las entregas de cantidades por contrato de seguros.
- 2.º Los órganos autónomos de las Corporaciones Locales.
- 3.º La bonificación de los edificios de zonas de ensanche.

A) En el Reglamento de 1947 se contenía la misma declaración que en el actual sobre la sujeción y tributación de las cantidades que perciban de las Compañías o Entidades aseguradoras los beneficiarios designados en las pólizas de seguros sobre la vida, quedando sujetos a liquidación por asimilación a herencia. Sin embargo, al promulgarse la Ley de seguros de 16 de diciembre de 1954, quedaron prácticamente de lado los artículos del Reglamento que contenían dicha sujeción al establecer la exención de los seguros de vida; pero, al quedar ahora sin efecto las exenciones de Leyes especiales y continuar el Reglamento manteniendo en los apartados 9, 10 y 11 del artículo 31 idéntica redacción que el Reglamento anterior, ha quedado eliminada dicha exención mediante aquella facultad revisora del Ministro de Hacienda a que hace referencia el citado artículo 84 de la Ley de Presupuestos.

Esta exención, que ha tenido una duración de algo más de cuatro años, fue introducida por el Ministro de Hacienda para el fomento de la contratación de seguros de vida, estimulando el ahorro voluntario y la previsión que los seguros entrañan, pretendiendo favorecer las posibilidades de inversión que las compañías de seguros han de realizar en valores determinados y considerando que el sacrificio de la Hacienda Pública era de pequeña cuantía después de estudiar estadísticamente los ingresos debidos a dichas transmisiones. Al suprimirse ahora, toda dicha ayuda desaparece y queda incorporado al caudal hereditario el importe de las cantidades a percibir.

Es indudable que si el Ministro podía suprimir aquella exención, es necesario también el respeto de los derechos adquiridos individualmente por todos los posibles beneficiarios de las pólizas contratadas durante la vigencia de la exención, cualquiera que sea la fecha del fallecimiento de aquel sobre cuya vida se contrató. Lo que es perfectamente discutible es si debe concederse un trato, o no, de favor a dichas cantidades, o asimilarlas a las de la herencia corriente.

Penetrando en el fondo de la esencia del contrato de seguros, hay que concluir que, en simple teoría, las cantidades que ha de percibir el beneficiario de una póliza no son las ahorradas, acumuladas y dejadas al morir por el contratante, pues, tanto en el espíritu de éste, que al contratar intentó prever el riesgo de un fallecimiento prematuro que dejase a la familia en situación económica distinta a la que tenía en vida del contratante, como en el ánimo de los posibles beneficiarios, consiste en una indemnización por la desaparición de la persona que produjo el seguro. El impuesto de Derechos Reales sobre la herencia ha de gravar los bienes constitutivos de un patrimonio que, acumulado durante la vida del causante, o transmitido a éste y mantenido durante su vida, llegue a unas nuevas manos en un correr normal de generación; pero en la generalidad de los casos, las cantidades dejadas por el contratante de una póliza de seguro de vida no han de responder ni a una acumulación del ahorro, ni a un patrimonio que el causante desvió de la circulación normal para dicho fin; sino que realmente se trata de una previsión para el caso de que se produzca un hecho que, incluso en su terminología normal se denomina «siniestro» y ha de producir graves consecuencias o perturbaciones en una determinada órbita. Por lo tan-

to, es lógico que no se asimilen sus normas fiscales a uno y otro concepto, sino que deba darse un trato de favor:

A) por un concepto de equidad y justicia al conocer su verdadera naturaleza; y en segundo lugar, por ser indudablemente su fomento beneficioso para la economía del país.

Ahora bien; no puede tampoco el legislador perder de vista el trato distinto que va a aplicar a los beneficiarios de una persona, que, si bien previsora en cuanto a su futuro, no tuvo durante su vida la necesaria firmeza para producir un ahorro ni la formación de un patrimonio, mientras que, en cambio, va a gravar, con todas sus consecuencias, a los herederos del que así lo hizo, que quizás desde un punto de vista del interés nacional ha de prevalecer sobre aquel otro, pues con ello produjo una riqueza interesante de fomentar.

Indudablemente, esta última estimación es la que ha movido a la supresión de la exención, pero si no hemos de olvidar la primera a que nos referíamos, ello nos lleva a una conclusión armónica para ambos supuestos: No debe asimilarse a la herencia, a efectos fiscales, la transmisión de las cantidades de una póliza de seguros de vida, ni deben declararse exentas. Por lo tanto, propugnamos porque se introduzca un concepto especial con un tipo de contribución a estudiar, y que venga a consistir en una escala que pudiera ser la mitad de la de las herencias, y atendiendo indudablemente al parentesco entre aquel sobre cuya vida se contrató y los beneficiarios de la póliza.

No se puede perder de vista que mediante un tipo beneficioso se abre un portillo a la posible defraudación, porque cabe perfectamente aquella modalidad del seguro denominado «a prima única», por el cual una persona, deseosa de defraudar el Impuesto sobre las herencias, podrá contratar en una Entidad aseguradora un seguro para caso de muerte entregando a la Compañía el total capital en una o pocas veces; pero es también posible salir al paso de esta posible defraudación mediante el estudio de una fórmula de doble aspecto: Un cálculo sobre el plazo que ha de transcurrir entre la contratación y el siniestro para gozar de aquellos beneficios (con lo cual se evita la premeditada defraudación), y una presentación anticipada a la Oficina Liquidadora de las pólizas contratadas que deseen gozar de aquel trato de favor y anotación correspondiente en ellas de aquella presentación.

B) En el apartado c) del artículo 6.º, se declara la exención de las Corporaciones Locales por las adquisiciones a título oneroso en que recaiga directamente sobre las mismas la obligación del pago del Impuesto, pero declarando que la exención no alcanza a sus Organismos autónomos. La primera declaración es simplemente la ratificación de lo contenido en la Ley de Administración Local; mas la segunda tan sólo pudo motivarla un prurito puramente recaudatorio con el fin de que la Hacienda Pública no pierda unos ingresos de importancia, pues, siendo totalmente propiedad de las Corporaciones Locales, lógicamente deberían gozar de la exención siempre y cuando se sujete su constitución, funcionamiento y régimen presupuestario, a condiciones perfectamente determinadas, de la misma forma que se declaran exentas las Entidades Estatales autónomas por considerarlas como una secuela del propio Estado.

C) En el anterior Reglamento gozaban de una bonificación del 50 % las transmisiones a título oneroso de edificios construidos en la zona de ensanche de poblaciones a las que fuese aplicable la Ley de 26 de julio de 1892; en el vigente Reglamento queda suprimida la referida bonificación por entenderla sustituida por la Ley del Suelo.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que el encargo del artículo núm. 84 de la Ley de Presupuestos al Ministro de Hacienda, quedó limitado a las exenciones o bonificaciones concedidas por *Leyes especiales*, y se le encargó la redacción de un texto refundido en el que se hiciesen constar las modificaciones de dicha Ley de Presupuestos; por lo tanto, el Organismo Ministerial no podía revisar las exenciones y bonificaciones que el propio texto anterior refundido contuviere. Y como la bonificación a que nos referimos de la zona de ensanche no quedaba únicamente concedida por la Ley de 1892, sino incorporada a la Ley y Reglamento del Impuesto de Derechos Reales en sus artículos 4.º y 8.º, respectivamente, cabría quizá preguntarse si la autorización revisionista abarcaba también este supuesto especial de la doble fuente legislativa.

Pero, además, no cabe duda que el propietario de un patrimonio en el que figurasen edificios con las características referidas había ya incorporado al mismo los derechos concedidos por la Ley, de tal forma que deben denominarse, empleando la terminología legal, como «derechos consolidados individualmente», a cuyo supuesto se refiere la disposición transitoria cuarta del texto refundido de la Ley.

No puede alegarse que la bonificación lo sería en favor del comprador, y no del vendedor que ha adquirido y consolidado aquellos derechos, puesto que la repercusión económica ha de recaer sobre el que vende en condiciones distintas de las que siempre hubo de considerar obraban para él, por haber creído que las disposiciones legales se lo concedían.

El respeto a los derechos adquiridos ha de ser una de las normas fundamentales de todo ordenamiento jurídico, sin que el cambio de circunstancias o coyunturas induzcan al legislador a considerar superadas las circunstancias de las Leyes anteriores, pues para el contribuyente el Organó legislativo ha de ser uno sólo, y debe haber una continuidad y seguridad jurídicas, pues, de otra forma, el efecto que un legislador puede prever va a causar una determinada disposición fomentando un determinado rumbo de la economía, puede malograrse por una experiencia anterior que ha ocasionado un clima de decepción.

Concretamente, se han producido reclamaciones por haber declarado sujetos al impuesto, al amparo de esta desaparición de la bonificación, los actos de transmisión de las ventas por pisos de edificios que gozaban de las ventajas de la Ley de 1892; y, además, el considerar, como se ha hecho, que la venta de los pisos no es la venta del edificio a que se refería la Ley de 1892, no tiene fundamento, fuerza ni consistencia para arrebatarse con ello unos beneficios adquiridos, pues, indudablemente, una de las formas de venta de un edificio es transmitirlo por partes que constituyen un todo en su conjunto.

El artículo 6.º, que para lo sucesivo contiene todas las exenciones, clasifica éstas en tres grandes grupos, a diferencia del anterior Reglamento en que venían expuestas sin orden alguno, es decir:

- a) Los actos exentos por su propia naturaleza.
- b) Los exentos por la persona obligada al pago.
- c) Las exenciones por condiciones de determinadas personas obligadas al pago.

A) Señalaremos entre ellas las de mayor trascendencia científica:

1.º Se añaden en el apartado 6.º las actas complementarias de un documento público necesarias para la inscripción registral de éste e inmatriculación de las fincas en el mismo comprendidas, conforme al artículo 199 de la Ley Hipotecaria, por haberse dictado

esta Ley con posterioridad al anterior Reglamento y haberse creado dicha figura de procedimiento registral.

2.º Se añade la exención de la división de censos en Cataluña, normal declaración ante las obligaciones dimanadas de la Ley de 31 de diciembre de 1945.

3.º Se añade la exención de la subrogación operada conforme al párrafo 2.º de la Regla 5.ª del artículo 131 de la Ley Hipotecaria, cuando, notificándose a los acreedores del propietario del inmueble, satisfagan antes del remate el importe del crédito, quedando subrogados en los derechos del actor. Ya la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 declaraba la exención por este concepto.

4.º Al quedar sujeto, como veremos luego, el préstamo garantizado en prenda, queda asimilada su extinción a la del préstamo hipotecario, por lo cual sólo gozan de exención los préstamos personales.

5.º Siguiendo la calificación que señala el Código Civil en orden al carácter accesorio del contrato de fianza, el nuevo Reglamento sujeta, o no, la fianza personal, si estaba sujeto, o no, el contrato que garantiza; sin embargo, señala una limitación no contenida en el Reglamento anterior, y es la de que el contrato principal sea de naturaleza mercantil. La exención anterior era, por lo tanto, mucho más amplia, pues abarcaba todas aquellas sobre contratos de naturaleza civil. La limitación actual no aparece justificada ni teórica ni prácticamente, puesto que, siguiendo, como decíamos, la misma conceptualización sobre lo accesorio de este contrato que señala el Código Civil, lógicamente ha de seguir su propio tratamiento fiscal, y si el contrato principal está exento, o no sujeto, la fianza ha de tener el mismo fin, pues no puede dársele una individualidad de la que carece. Indudablemente se ha querido con ello dar un trato de favor a la contratación mercantil, quizás por considerarla tan numerosa que su presentación en la Oficina Liquidadora supondría una perturbación en el tráfico comercial, incompatible con la rapidez necesaria para el ajuste de operaciones mercantiles de todo género de características (compraventa, transportes, seguros, etc.).

6.º Dictada la Ley de Sociedades con posterioridad al Reglamento anterior, se eximen los depósitos necesarios, sin interés, que se constituyan al amparo del artículo 167 de aquella Ley, para

las cuotas no reclamadas del haber social en caso de liquidación de una Sociedad Anónima.

7.º La constitución y devolución de las reservas matemáticas de las Compañías de Seguros en compensación de la Ley de 17 de diciembre de 1954.

8.º Contiene el apartado 59 toda una reglamentación sobre la exención de los actos y contratos referentes a viviendas de renta limitada, y que comprende todos los referentes a la vida de dichos edificios, desde los actos posibles intervivos referentes a los terrenos para la construcción de aquellas viviendas, a los de contratación de las mismas con las ayudas financieras necesarias y lo de primera transmisión de dominio de los edificios o separadamente de las viviendas (indicación esta última que ratifica lo expuesto anteriormente en orden a la venta de edificios de las zonas de ensanche), sujetando esta exención a una limitación de seis años siguientes a la calificación definitiva de los edificios.

El precepto incurre en el error de declarar la exención a las viviendas «cuyos proyectos hayan sido aprobados por el Ministerio de la Vivienda», lo que parece indicar a los Liquidadores la obligación de no conceder tal exención si no van acompañadas de la aprobación del proyecto, pero muchos de los actos y contratos que luego detalladamente expone son precisamente previos para la elaboración de cualquier proyecto, como lo son todos los referentes a la adquisición de los terrenos; por lo tanto, debe conjugarse en la práctica el deseo de declarar la exención con el procedimiento a seguir, por lo que lo lógico es que el Liquidador conceda la exención provisionalmente ante la declaración de que tales actos y contratos han de servir para aquel fin, sin perjuicio de tomar nota y abrir ficha correspondiente para exigir la presentación de la aprobación del proyecto en un plazo determinado, y, en otro caso, poder girar la liquidación precedente y cortar de esta forma un posible camino a la defraudación.

Contiene también dicho apartado 59 una limitación en las «viviendas de renta limitada» que se destinen a la venta, exigiendo que, para gozar de la exención, el pago del precio quede aplazado por cinco años como mínimo, satisfaciéndose en anualidades, de las cuales las cinco primeras son de igual cuantía y a un interés limitado. El módulo que se sigue no obedece a cálculo obtenido ni científica ni prácticamente, sino a simple medida precautoria para que se fomente

la venta en favor de gente realmente necesitada y cortar quizás la especulación; pero, como toda regla puramente empírica, produce consecuencias injustas al ser aplicada como rasero a todos y cada uno de los casos comprendidos en una norma uniforme, cuando en muchos casos la venta de una vivienda al contado lo es por precio que igualmente debe gozar de toda clase de consideraciones fiscales; y, en cambio, la venta total del edificio sigue exenta, aunque no obedece a un interés social y sí a posible especulación. Y se da el caso injusto de que una venta de una de las viviendas en condiciones distintas de las que señalan (cinco años e interés limitado), habría de provocar la pérdida de todas las exenciones concedidas.

9.º En el apartado 60 se contienen todas las exenciones referentes a actos y contratos referentes a los proyectos de ordenación urbana. Ello lo es como consecuencia de toda la actuación legislativa habida a partir de 1956 para el fomento de la construcción y ordenación gubernamental de las zonas interesantes para dicho fomento.

Las exenciones abarcan desde las parcelaciones obligatorias, las enajenaciones para fines corporativos, espirituales o públicos, las enajenaciones para viviendas acogidas a Leyes protectoras y las ventas que no pueden considerarse puramente objeto de una contratación libre y voluntaria, sino provocada por esta ordenación administrativa decidida gubernamentalmente. Sin embargo, quedan las exenciones concedidas por la Ley del Suelo limitadas en su aplicación, lo que ha de provocar colisión forzosa. La enumeración casuística de cada uno de los casos habría de comprender precisamente el examen de toda la legislación reciente sobre el suelo y construcciones favorecidas, que trasciende de los ámbitos de este simple estudio fiscal.

Contiene también dicho apartado una exención ajena a toda esta legislación especial, y es la primera transmisión de edificios de nueva urbanización o de reforma interior, bien durante el período de su construcción, bien durante los tres primeros años desde la terminación del edificio. Ello significa una continuación en lo que ha sido siempre norma en este Impuesto de estímulo en las zonas de ensanche o mejora de las poblaciones, fomentando su construcción mediante la exención de la primera transmisión. Ahora bien; en los anteriores textos se exigía que los edificios se encontrasen totalmente construidos, para evitar cualquier clase de subterfugio en orden precisamente a eludir lo que se quería fomentar: la edifica-

ción de zonas inhabitadas, pero como las circunstancias cambian y se ha comprobado que el que adquiere, si desea compensarse con la adquisición, normalmente edifica, basta con señalarle un plazo para la exención para que dentro de él pueda realizar la venta exenta. Pero deberían señalarse de todas formas reglas limitativas, porque, en otro caso, puede no conocerse por la Oficina Liquidadora la fecha de terminación de un edificio y quedarse siempre abierto el plazo para la exención alegando no haberse terminado a falta de algún detalle de carácter accesorio.

B) Anteriormente el Reglamento no distinguía en la exención los actos y contratos en los que recayese sobre el Estado la obligación de satisfacer el impuesto; el nuevo texto aclara que dicho beneficio no alcanzará a las Entidades u Organismos que disfruten de personalidad jurídica propia e independiente de la de aquél. En consecuencia, salvo los Organismos autónomos a que se refieren los artículos 1.º y 2.º de la Ley de 26 dediciembre de 1958 sobre el régimen jurídico de las Entidades Estatales autónomas, todas las Entidades u Organismos independientes del Estado quedarán sujetos al Impuesto, salvo que el Reglamento se refiera a ellos, y, precisamente, en la relación del artículo 6.º

La justicia de esta declaración es muy relativa, puesto que, si han de nutrirse exclusivamente de fondos propios del Estado, por mucha individualidad que tenga, el ingreso en arcas del Tesoro de cantidades procedentes de aquéllas es inútil, si las mismas han de servir para su propio sostenimiento.

El resto de las exenciones que contiene el artículo 6.º significa el reflejo en el texto refundido de una serie de desperdigadas exenciones que existían ya realmente en un complejo de Leyes especiales que hoy quedan de esta forma amparadas y reconocidas fiscalmente, o dejadas sin efecto en cuanto a lo que en ellas pudiera haber sido matizado de forma distinta.

Actos bonificados

1.º En el anterior artículo 8.º se otorgaba la bonificación del 90 por 100 a los actos y contratos de las viviendas denominadas de «clase media». Sin embargo, en la nueva redacción desaparecen las bonificaciones referidas, si bien la disposición transitoria 6.ª de la

Ley de Presupuestos, respetuosa con los derechos adquiridos, continúa reservando la bonificación a la primera enajenación a título oneroso de edificios totalmente construidos, siempre que la enajenación se efectúe antes de transcurrir seis años contados a partir de la publicación de dicha Ley. Esta declaración, sin embargo, provoca el problema de las viviendas «protegidas», puesto que no distingue la disposición transitoria 6.^a entre ellas y las bonificables a efectos de la limitación de los seis años, si bien hay que entender prevalece la norma del artículo 7.º del Reglamento que no señala plazo alguno para la bonificación; y el hecho de que se señale un plazo de seis años desde la publicación de la Ley para la bonificación, no puede menos de ser considerado arbitrario, puesto que, excediendo de una simple situación de tránsito, como son todos aquellos que deben ser objeto de disposiciones transitorias, indica una supresión de unos derechos establecidos anteriormente y se señala por simple Decreto la modificación de una Ley, la de 1944, ya que en la de Presupuestos las Cortes no delegaban para hacerlo. A no dudarlo, se producirán una serie de reclamaciones transcurridos dichos seis años que darán lugar a decisiones difíciles y trascendentes.

Gozan de bonificación del 50 % las adquisiciones por los inquilinos conforme al Decreto de 22 de julio de 1958, que concede a éstos derechos a préstamos para la adquisición de su propia vivienda durante el plazo allí señalado y por los módulos que contiene. En dicha disposición se otorgaba ya la bonificación referida para las adquisiciones como consecuencia del ejercicio de los derechos de la referida Ley y del ejercicio de los derechos de tanteo y retracto; pero ahora, al llevarse a la práctica la referida unificación, ha de surgir inevitablemente el problema de su aplicación, puesto que, interpretándose las exenciones restrictivamente, lo han de ser también las bonificaciones y, en consecuencia, pudiera la Administración admitir la bonificación únicamente en los casos en los que se produzca colisión entre propietario e inquilino con requerimiento fehaciente de denegación de prórroga, opción consiguiente y trámites de procedimiento que señala el referido Decreto, negándolo en todos los demás casos en los que un inquilino, previo acuerdo con el propietario, decida adquirir en propiedad la vivienda que ocupa y no necesitar el préstamo del Instituto de Crédito para la Reconstrucción Nacional, cuando, en realidad, ambos casos han de ser idénticos y exactamente protegidos por su trascendencia social;

procede indudablemente una extensión del favor para todos los inquilinos que, previa justificación de su situación anterior, adquieran los pisos que ocupaban por división del inmueble total.

Hay que tener en cuenta, además, que en el artículo 58 del nuevo Reglamento se declara que, en caso de retracto, si el anterior adquirente había satisfecho el impuesto por su adquisición, se imputaría su pago; ello ha de provocar indudablemente conflictos entre ambas partes, pero en el caso concreto del inquilino que exponemos, además, de esta forma, pierde éste su bonificación del 50 por 100, puesto que al anterior adquirente no le había sido aplicado. Es más lógico que el nuevo adquirente satisfaga el importe que le corresponde con la bonificación y se proceda a la devolución al anterior de las cantidades por él satisfechas.

Las restantes bonificaciones señaladas en el artículo 7.º son consecuencia de la refundición de las distintas disposiciones que la concedían a diversos sectores de la Economía Nacional.

Es lógica la última y nueva declaración de dicho artículo: «A cada concepto liquidable sólo podrá aplicarse una bonificación y si concurriesen varias se aplicará la que implique un mayor beneficio fiscal», porque no era lógico, ni podía consentirse, que se pretendiese una exención completa en algún caso determinado por gozar de una concurrencia de causas de bonificación; pero era menester una concreta limitación que saliera al paso de la pretensión posible.

Compraventas

Comenzando ya por la exposición de las reformas habidas en orden a actos y contratos sujetos al Impuesto, nos referiremos a las modificaciones en las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, para seguir después el mismo orden del Reglamento del Impuesto.

1.º Las mismas razones que obligaron al legislador a hacer tributar, en su caso, por los tipos de la escala de herencias a las transmisiones otorgadas por los padres a favor de los hijos, han movido a aclarar en el texto actual que no sólo se refiere el Reglamento a los hijos legítimos, sino también a los naturales y adoptivos; aunque la Ley de Presupuestos no contenía, en este aspecto, referencia

alguna, hemos de considerar al Ministro de Hacienda con facultades para ello, puesto que no hace sino aplicar el término «hijos» a todos los casos en que el Código Civil lo hace, sin variación de conceptos, pero para evitar posibles discusiones en lo sucesivo.

2.º Se ha generalizado la tendencia defraudatoria del Impuesto en las herencias mediante que los padres adquieran, con patrimonio propio, bienes a nombre de los hijos.

Si éstos son mayores, y poseen medios propios de obtención de riquezas, la Ley no tiene posibilidades de conocer si se trata realmente de una adquisición propia o del padre, pero, si los hijos son menores de edad, la Ley presume que éstos, al no tener voluntad propia, han servido únicamente como sujetos pasivos de la anticipada transmisión hereditaria del padre, y considera automática la existencia de una transmisión lucrativa entre ambos. Pero, como toda presunción «*juris tantum*», admite prueba en contrario, y si se comprueba, por cualquiera de los medios en Derecho, la existencia de unos bienes de los menores, bastantes a servir de contrapartida en la adquisición, no será liquidable la transmisión lucrativa.

En el Reglamento se incurre en una omisión, pues no discrimina si los bienes que adquieren los padres son o no inmuebles, por lo que dará lugar en el futuro a que se pueda pretender liquidar igual transmisión lucrativa en el caso de adquisición de bienes muebles (vgr.: valores industriales). Sin embargo, y aunque hubiera sido lógica la asimilación —pues tanta importancia pueden tener hoy día los inmuebles como los valores mobiliarios—, la colocación de la declaración en el párrafo 3.º del artículo 9.º dedicado únicamente a los inmuebles, la falta de toda referencia en el 24 (dedicado a muebles) y de una declaración genérica en los preceptos comunes, obliga a deducir que no cabe ninguna pretensión liquidadora en las adquisiciones mobiliarias del tipo indicado, y deben prevalecer las reclamaciones formuladas contra los actos administrativos consiguientes.

3.º En el natural movimiento de defensa que todo órgano fiscal ha de experimentar ante un hábito defraudatorio, el nuevo texto prevé un supuesto que repetidamente se había producido durante la vigencia del anterior; se configuraba únicamente como transmisión de un solar lo que en realidad consistía en una cesión de un edificio completo, sin haber mediado la previa declaración registral de la obra nueva; y de esta forma, transmitiendo únicamente el suelo, se

tributaba por una ínfima cantidad, y así sucesivamente en las transmisiones subsiguientes.

Es preciso que el contribuyente conozca perfectamente la razón de equidad que ha de presidir toda modificación del texto fiscal; no interesa recaudar, sino legislar conforme a unos principios que engloben tanto a los contribuyentes de buena fe como a los que intentan una desviación de la carga tributaria general al cometer una defraudación. De ahí que cuantas modificaciones la Ley introduzca destinadas a cerrar corrientes defraudatorias han de ser bien recibidas por todo contemplador que ame el orden jurídico establecido, garantía de un Estado de Derecho.

Y, conocedor el legislador del sistema seguido para la inferior tributación, presume la venta conjunta del suelo con el vuelo, a no ser que el transmitente se reserve éste expresamente en el documento. Ahora bien, es posible también que, previa a la adquisición, pudiera existir una convención entre los futuros transmitente y adquirente, en virtud de la cual éste gozaba ya de la posesión del suelo y edificó a sus expensas; el Reglamento, si prueba que la licencia de obras fue por él solicitada, cede ante la prueba y renuncia a la liquidación del vuelo, pero debería, en tal caso, exigir la presentación de la convención preliminar, pues de ésta posiblemente habrían de desprenderse transmisiones de derechos que el liquidador ha de conocer; y consideramos que en la práctica así deberán hacerlo.

4.º La promesa de venta y el derecho de opción a compra o arriendo tributaban sobre el precio convenido, con lo cual se permitía fingir un trato lucrativo desde el momento en que el precio, al entregarse en el acto, no era preciso manifestarlo en el documento. Ante ello, el nuevo texto presume la condición onerosa del convenio, y arbitra una norma de estimación del supuesto precio, el 5 % del valor de los bienes objeto de la promesa u opción. Esta estimación puede considerarse correcta en cuanto a la promesa u opción de compra o su transmisión, dada la experiencia de la contratación inmobiliaria; pero el Reglamento engloba en la misma la opción al arriendo de inmuebles, y, en este caso, la presunción es desproporcionada, pues no se transmitirán los bienes inmuebles en su propiedad, sino únicamente en su uso, por lo que la base en modo alguno puede ser la misma. Se impone una futura discriminación entre ambos conceptos.

La declaración posterior y nueva del Reglamento de que tributará

la compraventa de dichos bienes si se realiza, ha de considerarse de todo punto superflua y que nada añade con su inclusión.

5.º Uno de los retrasos que sufre nuestra nación y que impide una correcta situación registral inmobiliaria es la contratación constante, contradictoria y confusísima que se verifica al margen del Registro de la Propiedad, como consecuencia de la documentación privada, fuente de constantes dudas, defectos y controversias judiciales. La acción fiscal debe ayudar a que las corrientes del tráfico deriven hacia los puntos cardinales escogidos por su importancia en otros aspectos de la vida del país; y así, en el nuevo texto, se aumenta a un 10 % el anterior 5 % de recargo sobre las transmisiones de inmuebles en documento privado. Es de necesidad general el ir obligando a la contratación pública para su constancia en el Registro de la Propiedad.

Adjudicaciones

El Reglamento, con su genealogía perfectamente jurídica, contenía ya una distinción entre las diferentes adjudicaciones de bienes con ocasión de pago de las deudas que con anterioridad tenía contraídas el transmitente de los bienes. Y distinguía entre las «adjudicaciones en pago de deudas», como aquellas transmisiones de bienes que se verificaban para matar y extinguir la obligación anterior entregando bienes al acreedor que los aceptaba en lugar del metálico al que tenía derecho, de las «adjudicaciones para pago de deudas», delegación, mandato, encargo o poder a un tercero, distinto de deudor y acreedor para que, realizando los bienes y convirtiéndolos en dinero, procediese al pago y extinción de la deuda. Y el trato fiscal era distinto, pues en el primer caso se trataba de una auténtica transmisión, y en el segundo de una delegación sin traspaso de propiedad.

Pero el Reglamento, en esta última clase de adjudicaciones, englobaba otras, de naturaleza completamente diferente, cual son los casos en los que un tercero, también distinto de acreedor y deudor, adquiere *en propiedad* unos bienes del deudor y, a cambio de esa cesión, asume el pago de unas deudas del transmitente, que se libera si el acreedor lo consiente; en estos supuestos existen realmente unas transmisiones y han de tener el trato fiscal común a este concepto.

Y el nuevo texto da este paso adelante en su artículo 47, ap. 3.º,

definiendo la «adjudicación en pago de asunción de deudas» como aquella que se produce cuando se transmiten al propio tiempo bienes y deudas sin hacer expresa adjudicación de aquéllos por vía de encargo o comisión para satisfacer éstas, y la Tarifa ya distingue en sus números 1, 2 y 3, los tres casos de distintas adjudicaciones; y se aplican correctamente al tratar del socio que en la disolución de la Sociedad se adjudique el activo con obligación de satisfacer el pasivo (artículo 9, n.º 11); cuando al constituirse se aportaran bienes afectos al cumplimiento de una obligación (artículo 17, n.º 3); y cuando en las transmisiones «mortis-causa» procede deducción de deudas con distinción de si se hace o no adjudicación expresa de bienes para satisfacerlas. Significa esta reforma una aportación indudable para la interpretación jurídica no sólo fiscal sino en el campo del Derecho Privado. Pero queda pendiente todavía el supuesto de asunción de deuda por un tercero sin traspaso de bienes, que queda sin encaje en el Reglamento.

Retracto

En las compraventas con cláusula de retrocesión, el Reglamento no preveía el caso de prórroga del plazo durante el cual el retracto pudiera ejercitarse, por lo que podía exigirse liquidación como constitución de un derecho de opción; el nuevo Reglamento le otorga su verdadera naturaleza y crea un tipo de tributación (el 3 %) similar al de las retroventas cuando se realicen dentro del plazo.

En caso de retracto legal, el nuevo Reglamento intenta facilitar el camino al retrayente, absolviéndole (en su artículo 58, 8.º) de la necesidad de entablar demanda judicial para la procedencia o no del retracto, y atribuye la calificación a la Oficina liquidadora. Pero ello, si bien economiza tiempo y conflictos al retrayente con los restantes interesados en la transmisión, obligará a los Tribunales Económico-Administrativos a pronunciarse sobre el fondo puramente civil de la procedencia del retracto, ante la posible decisión negativa de la Oficina liquidadora y consiguiente reclamación del contribuyente, con lo que se amplía, indudablemente, la esfera de conocimientos de aquellos órganos sin posibilidad quizás de una conciencia completa, por no oír a la parte privada contraria, de los extremos, facetas y matices del supuesto a contemplar.

Hipotecas

1.º Al crearse, con posterioridad al Reglamento de 1947, la hipoteca mobiliaria, era lógico que el nuevo texto la sujetase como la hipoteca sobre bienes inmuebles; y así lo declara en el artículo 5.º, apartado XV, y crea un tipo especial (1'10 %) de tributación, en lugar del 1'20 % del derecho inmobiliario.

2.º Recoge el texto la exención de las cancelaciones de hipotecas por cancelación de inscripciones registrales por las Disposiciones Transitorias de la Ley Hipotecaria cuando, por el transcurso del tiempo, deben entenderse caducadas, cuya cancelación procede por el solo hecho de pedirse la certificación de cargas, conforme al artículo 355 del Reglamento Hipotecario.

3.º Al prodigarse la división y venta por pisos, se produjo un momento de confusión en cuanto al posible o no devengo del Impuesto por la división, con referencia a cada nueva finca constituida por cada piso, de la hipoteca única que gravaba el edificio; y se falló repetidamente que tal supuesto era uno de los contemplados por el Reglamento en el apartado 5.º del artículo 13. El nuevo texto elimina ya dudas y contiene expresa declaración de sujeción, norma totalmente consecuente con los principios jurídicos que informan el Reglamento, pues se trata de una división de hipoteca entre varias fincas en que se divide la hipotecada.

Pensiones

En el artículo 95 de la Ley de Presupuestos quedaba cristalizada ya una modificación que el nuevo texto incluye en sus arts. 15 (n.º 1) y 31 (n.º 24) al decir que «Las pensiones que los hijos constituyan a favor de los padres a cambio de cesión de bienes inmuebles de éstos, se liquidarán como pensiones, pero aplicando el tipo correspondiente a las herencias en las liquidaciones a cargo del adquirente si el tipo es superior al de las cesiones». Ello no es sino una aplicación del principio ya señalado en la cesión de inmuebles de padres a hijos que el Reglamento presume encubre una donación, y debe salir al paso de una posible maniobra cual es que, en vez de señalar un precio en compraventa, se conviniese una pensión, en cuyo caso, y no previniéndolo el Reglamento, quedaba inoperante la regla de las compraventas.

Pero, en cambio, ha incurrido el Reglamento en el error de ser más rigorista en este caso, pues gira dos liquidaciones, correcto en las pensiones normales, pero improcedente si parte de una presunción de donación, pues debe ser consecuente y no girar liquidación por la adquisición de pensión. Debe, a nuestro parecer, un futuro texto contener esta salvedad.

Arrendamientos

1.º En general, el nuevo Reglamento puntualiza, con carácter aplicable a todos los casos, los supuestos de toda la vida de los arrendamientos, declarándolos sujetos y evitando posibles dudas y controversias. Y así señala la constitución, prórrogas, subarrendos, subrogaciones, cesiones y retrocesiones de todos los arrendamientos y aparcerías.

2.º Eximía el anterior Reglamento, y el nuevo continúa haciéndolo, el arrendamiento de fincas urbanas en documento privado, pero ofrecía discusión si alcanzaba o no tal exención a los arrendamientos de viviendas y mobiliario, al interpretarse restrictivamente las exenciones y comprender el arrendamiento de bienes (los muebles), distintos del de una finca urbana. Sin embargo, ha prevalecido el buen sentido al considerar los muebles como un accesorio de la vivienda, y se expresa que quedan exentos si constan en documento privado.

3.º Señala el nuevo Reglamento la base de liquidación en los subarrendos, que no es sino la regla general establecida para los arrendamientos.

Anotaciones de embargo

Anteriormente se producían dificultades en la liquidación de las anotaciones de oficio en las causas criminales, pues faltaba la designación de la persona obligada al pago, que no podía serlo ni el inculcado, por ser sujeto pasivo, ni el querellante o parte civil por no practicarse a su instancia. El nuevo Reglamento soluciona el problema ordenando la suspensión de la liquidación hasta la definitiva terminación de la causa, no practicándose sino cuando haya condena de costas. En el orden de prelación de pago de los conceptos que

abarquen las costas, habrá de incluirse como preferente el importe del Impuesto y suspender el pago de las costas hasta la liquidación correspondiente.

Pero el Reglamento dispone lo mismo para el caso de que las anotaciones se decreten por las Magistraturas de Trabajo para garantizar los derechos de los obreros hasta que éstos perciban las cantidades reclamadas; es decir, que para la liquidación ha de preceder la percepción por los obreros de las cantidades que reclamen, y sólo después se practicará la liquidación. Mas, olvida el Reglamento: ¿Quién será luego la persona obligada al pago del Impuesto?, ¿cada uno de los obreros que percibieron su parte?, ¿son solidarios entre sí?, ¿y la insolvencia, desaparición o muerte de alguno de ellos? El precepto, cuando menos, es difícilmente aplicable.

Contratos de obras

Varias modificaciones introduce el nuevo texto, de las cuales:

1.º Para que no se liquidase como compra-venta y sí como contrato mixto, bastaba que la obra contratada quedase incorporada en una cosa que no fuese propiedad del contratista. Y ello dió lugar a numerosas reclamaciones al no quedar bien definido uno y otro grupo, sujeto a distinto tipo, pues la mayor parte de las obras ejecutadas quedaban posteriormente incorporadas, vgr. a un inmueble no propiedad del contratista. Era preciso matizar mejor, y así añade el nuevo texto para tributar por el tipo inferior, que la obra quede incorporada a *medida que se ejecute*, con lo que queda diferenciado el simple constructor de productos que se venden y son aplicados posteriormente, como todo objeto de compraventa, y el obrero que coopera en la realización de una obra total, como un contratista más.

2.º Ya en la Ley de Presupuestos se ordenó la inclusión en el nuevo texto, como de dos conceptos distintos de la adquisición de objetos muebles prefabricados y su subsiguiente instalación en un inmueble. Ello es consecuencia de lo acabado de exponer, debiéndose liquidar una compra-venta y un contrato de obras por la instalación. Es preciso que el Reglamento sea congruente, por lo que hay que salvar el caso de los contratos de venta por correspondencia y los verbales en establecimientos públicos, pues debe actuar en cuanto al primer concepto la exención para ellos declarada en el núm. 10 del artículo 6.º y que posteriormente el transmitente tribute sólo por

el contrato de obras si le ha sido encargada la instalación en un inmueble.

3.º Por primera vez se lleva al Reglamento el concepto de «obra nueva», que nació en la órbita del Derecho Hipotecario con el fin de hacer constar en el Registro un cambio en las circunstancias materiales expresadas en la descripción bajo la cual figura inmatriculada una finca. Dentro de este concepto van incluidos, no sólo la construcción de edificios y buques, sino las obras de irrigación, desagüe, saneamientos, nuevas plantaciones, etc.

Y para hacer constar registralmente la obra, se precisa una escritura pública, en la que se contenga la manifestación del propietario de haberla mandado construir o hacer.

La «declaración de obra nueva» no representa un concepto liquidable por Impuesto de Derechos Reales, pues ni existe incluida entre los actos sujetos, ni es un Derecho Real, ni significa una transmisión de bienes de los que teóricamente han de sujetarse.

Pero la Ley, a quien se le ocultan numerosos actos sujetos, ha percibido la existencia de contratos de obras no presentados a liquidación, y como sabe que un día han de aflorar a la luz pública, espera a que se declare la obra nueva en que ha cristalizado y presume la existencia de aquel contrato anterior, que es el que queda sujeto a imposición en este momento, salvo la prueba en contrario, que consiste, bien en justificar que ya pagó o se eximió, bien que aquel en cuyo favor se hace la declaración, es decir, el propietario del solar, figura a los ojos de la Hacienda como habitual de la construcción. El texto habla de «construcción» únicamente, pero debe entenderse, al no distinguir la Ley en su declaración genérica, que en la presunción se comprenden todos los demás actos a que nos hemos referido y que pueden ser objeto de «obra nueva».

Cabe oponer a la presunción la prescripción del contrato de obras, en cuyo caso no debería liquidarse por tal concepto, aunque el Reglamento no lo diga así, pero jurídicamente es indudable que, tratándose únicamente de hacer aparecer un contrato de obras oculto, si prescribió, conforme a las reglas generales, su obligación fiscal, no puede darse a «la obra nueva» rango de concepto tributario. Si la fecha del documento privado ha de estimarse como cierta a efectos de terceros, la Hacienda ha de estar y pasar por ella.

Si el propietario aportó los materiales y se prueba así, se deducirá su importe, para girar sólo por contrato de obras; y aquel será

solidariamente responsable del pago del impuesto, que recae sobre el contratista. Si los contratos de obras gozaban de exención o bonificación, las obras nuevas han de seguir el mismo trato, al ser únicamente un indicio.

4.º Contiene el nuevo Reglamento declaración de sujeción de las revisiones de precios (artículo 51, 4.º) que realmente no era precisa, puesto que al tratarse de una rectificación del valor del contrato ya estaba de siempre sujeta según las normas clásicas del Impuesto.

Sociedades

1.º El Impuesto grava las transmisiones de bienes; pero, tradicionalmente, los Reglamentos anteriores señalaron siempre un trato de favor, con un tipo inferior, para las aportaciones de bienes a las Sociedades. En primer lugar, con el fin de fomento de Compañías que promovieren industria y comercio, y, con ello, la Economía Nacional. En segundo, por reflejar en algo la discusión doctrinal de si se trata de una pura transmisión a una persona distinta, o de un acto constitutivo del nacimiento de una nueva personalidad. Pero, al amparo de esta diferencia de tipo de imposición, surgió en los últimos años una corriente defraudatoria en la adquisición de bienes por sociedades, mediante dos distintas actuaciones: a) se reservaba la Sociedad acciones en cartera procedentes de la constitución o de un aumento de capital, y ante una adquisición interesante, se entregaban aquellas acciones al vendedor, en lugar del metálico del precio convenido, y luego se le recompraban aquellas acciones, con lo que se tributaba al tipo inferior de Sociedades; b), o bien se autorizaba al Consejo de Administración por los Estatutos, o por acuerdos de modificación, para aumentar el capital social hasta una cifra determinada, sin previa consulta a la Junta General, de acuerdo con lo señalado en el artículo 96 de la Ley de Sociedades Anónimas, y, surgida la oportunidad de adquisición de bienes, se realizaba el aumento y se entregaban acciones como hemos dicho.

La Administración había de salir al paso de estas maniobras, y, en lugar de hacer caso a los teóricos partidarios de una tributación para las aportaciones similar a las de transmisión intervivos normal de la clase de bienes de que se trate, y señalar un tipo idéntico al de éstas, eliminando así la desviación, ha señalado esta asimilación para estos dos casos solamente, pensando en que únicamente en ellos se

da, en general, la defraudación, al poder los Administradores, sin contar con nadie, actuar de la forma indicada. Sin embargo, en Sociedades pequeñas, aunque se ha de reunir la Junta General y decidir sobre ello, la maniobra es igualmente posible y las dificultades se pueden soslayar, como vgr. el derecho de los accionistas a la ampliación del capital, que queda prácticamente sin efecto si las condiciones de la ampliación indican la aportación de bienes determinados en lugar de entregas de metálico.

En el artículo 9 (12), se declara que la transmisión de la propiedad minera por aportación a una Sociedad tributará con sujeción a este concepto; y no distinguiendo entre las formas de aportación antedichas, pudiera alegarse, en todo caso, la procedencia del tipo de favor. No debe ser así, sino aplicarse la norma para toda clase de bienes, pero tendría que ser explícito el Reglamento y modificar la redacción dada.

2.º En caso de ampliaciones de capital, se suscitó controversia sobre la forma en que debía de tributar la «prima» legal señalada para la ampliación, y el nuevo texto lo resuelve al considerar las primas como aportaciones, que quedan sujetas al impuesto, cualquiera que sea el fundamento de su señalamiento.

3.º Si fuera menester reducir el capital social por falta de pago de dividendos pasivos, se provocaría un problema doctrinal sobre si la percepción por la Sociedad de las cantidades ya percibidas, lo fueron a título lucrativo (al no existir contraprestación) o a título oneroso, provocando consecuencias fiscales totalmente diferentes. El nuevo texto considera que la cesión no puede conceptuarse como efectuada por el socio a título lucrativo, al no poderse apreciar en un acto de esta índole «animus donandi» alguno; y lo sujeta al tipo inferior de transmisión de «muebles», en definitiva como indemnizaciones.

4.º Al sujetar el Reglamento como «disolución» de Sociedad todo acto que dé lugar a la entrega de bienes o cantidades a los socios, implicaba en la denominación a los dividendos, que tienen naturaleza absolutamente distinta de la de devolución, que era la que provocaba la sujeción, pues el dividendo es precisamente el fin buscado por el contrato de Sociedad, el ánimo de lucro que lleva implícito el acuerdo de voluntades, y por el que ya se tributó al constituirse la Sociedad. Y por eso, el nuevo texto salva de la norma el reparto de dividendos.

5.º El Reglamento hasta ahora en vigor sólo sujetaba la ampliación de objeto social para comprender en él facultades u operaciones que no fueren de las atribuidas a las Sociedades de su clase por el Código de Comercio, es decir, si la Sociedad dejaba de pertenecer a uno de los grupos: de Crédito, Banco de emisión y descuento, Compañía de crédito territorial, Compañía de minas, Banco agrícola, Concesionarios de ferrocarriles, tranvías y obras públicas y Almacenes Generales de Depósito. La casi inexistencia de supuestos sujetos obligó a interpretar de forma que la ampliación incluyese actuaciones impropias del sector económico a que se dedicaba, dejándola sin sujetar si la ampliación correspondía a actividades similares, sin convertir, vgr. al industrial en comercial, o a la inversa.

Se hacía preciso, por lo tanto, reajustar la terminología empleada, señalando en qué casos se debía la ampliación de objeto considerar sujeta, pero en el nuevo texto no se hace así, sino que sujeta todo caso de ampliación. De ahora en adelante, el liquidador deberá proceder a sujetar toda ampliación de objeto, aunque sea intrascendente, lo que en modo alguno deseaba el Reglamento ni hay razón jurídica ni económica que induzcan a gravarlo.

6.º El nuevo texto sujeta por disolución de Sociedad la división material de bienes poseidos pro-indiviso en el caso de que, adquiridos por título gratuito, haya habido convenio expreso entre los comuneros para mantener o crear la indivisión. Es frecuentísimo el dejar pro-indiviso unos determinados bienes al realizar una partición hereditaria, y el hecho de dividirlos estaba anteriormente no sujeto al Impuesto porque no se consideraba había surgido hecho económico alguno por la simple permanencia de bienes en indivisión que era su estado natural si no se partía. Mas ahora se da el contrasentido de sujetar la división en tal caso sin sujetar como constitución el acuerdo para mantener la indivisión, pues sólo lo está la asociación expresa de herederos, concepto totalmente diferente al supuesto antedicho.

Obligaciones

1.º La reforma introducida persigue la eliminación de la distinción del anterior Reglamento entre obligaciones simples, emitidas por Sociedades mercantiles o industriales, de las emitidas por el resto de personas, que en lo sucesivo tributarán por el tipo superior que es el especial de esta clase de títulos.

Quizás era más jurídica la distinción del anterior, pues los títulos de personas no mercantiles o industriales no variaban en su esencia el concepto de préstamo del que eran simple movilización, sin repercusión estimable en el mercado de capitales; en cambio, es práctica la reforma por la simplificación introducida y la rareza de las simplemente particulares. Sin embargo, quizás únicamente por un error de redacción, se conserva en la tarifa el núm. 12. para cédulas, títulos u obligaciones no garantizadas con hipotecas, declarando que tributarán como préstamo, es decir, sólo al 0,50 %, declaración absolutamente contraria al antedicho artículo 20 del Reglamento, tanto en las simples como en las aseguradas con prenda, lo que nos obliga a examinar cuál de los dos ha de prevalecer: la Tarifa unida a la Ley, o el Reglamento que la modifica. Estando los dos dictados por Decreto gozan de igual rango, por lo que será preciso acudir a la Ley de Presupuestos que autorizó la modificación, y, al no observar referencia alguna a este concepto, antes bien sólo queda autorizado el Ministro para introducir en la tarifa las modificaciones que se deriven de las reformas que indica, será preciso pronunciarse porque prevalezca la tarifa con su tributación inferior y ser el Reglamento accesorio a la Ley.

Sin embargo, la distinción que pretendía anular el nuevo Reglamento, vuelve nuevamente a señalarla al indicar que la transmisión de los títulos emitidos por Sociedades mercantiles o industriales tributan sólo si se transmiten por escritura pública, o documento judicial o administrativo, y al 1 %; mientras que los de las demás personas tributarán siempre en su transmisión, y como «muebles» o «derechos reales» al 3 % ó 6 %, cualquiera que sea el documento de aquélla. Esta declaración es perfectamente jurídica, pues se trata en los últimos supuestos de transmisiones de créditos normales, que no han de gozar de la protección favorecedora de un mercado de capitales. Pero el Reglamento debería haber sido consecuente y aplicar un mismo régimen si así lo hacía al subir de tipo.

Sociedad conyugal

Se dejaba sentir la necesidad de rectificar la omisión reglamentaria en que se había incurrido, teniendo que remediarla por asimilación, del supuesto de disolución de la Sociedad conyugal, no por

fallecimiento de uno de los cónyuges, sino por otra causa distinta. La solución es la concorde con la técnica jurídica imperante: tributará cada cónyuge por los bienes que reciba.

Muebles

1.º La práctica lograda por la jurisprudencia hubo de suplir, hasta la reforma actual, la falta de dedicación concreta del Reglamento a los trasposos de locales de negocios, no sólo numerosísimos sino de una gran importancia económica en los últimos tiempos. Se discutió sobre si se trataba, o no, de cesión de derechos arrendaticios, y prevaleció la tesis de tratarse de una transmisión de un complejo de bienes (derechos arrendatarios, clientela, plus-valías comerciales, etcétera), que obligaba a sujetarlo por el concepto de transmisión de bienes muebles, y, en su fin ordenador o recopilador, el nuevo texto incorpora el concepto de conformidad con lo que en la práctica se venía ya aplicando generalmente.

Se liquidarán como muebles, por el valor real y comprobable, y sin perjuicio de las liquidaciones que procedan como subrogación en los arriendos. El nuevo texto los declara sujetos por tal concepto, tanto si se realizan a favor del tercer adquirente, como al arrendador que ejercitare los derechos de tanteo y retracto, aunque hay que hacer resaltar lo desgraciado de esta terminología (que se repite en los artículos 16 y 24) que deja al margen al arrendador que adquiera por concierto voluntario sin ejercicio de tales derechos; a pesar de ello, es indudable que, en este caso, el arrendador actúa como ese «tercer adquirente» y ha de quedar sujeto en idéntica forma.

2.º En las mismas condiciones de olvido y jurisprudencia se encontraba el hoy ya previsto supuesto de cesión a título oneroso de los derechos del adjudicatario de una contrata, discutiéndose sobre si se trataba de una cesión de bienes o una simple sustitución en el puesto de un contratista con la consiguiente novación de un contrato de obras o mixto de obras con suministro, liquidable por este concepto; se sentó jurisprudencialmente su asimilación a «cesión de bienes muebles» por los derechos a beneficios que implicaba la obra y, recogiénolo así el nuevo Reglamento, señala como base el precio de cesión y, en su defecto, procede a una estimación —si bien caprichosa— equitativa, de lo que, al contratar, se consideran «beneficios

industriales»; y su fijación, el 6 % del montante de la contrata o parte pendiente, se configura como base de la liquidación, sujeta a rectificación al final de la misma.

3.º En su afán de equilibrar la acción fiscal impidiendo, en lo posible, ocultaciones de actos sujetos, el nuevo Reglamento (artículo 48, 5.º) señala que basta un simple indicio, cual es la existencia de una simple diligencia administrativa que acredite el cobro por el Estado, Corporaciones u Organismos Autónomos, del precio de venta de bienes muebles que aquéllos realicen a favor de cualquier género de personas; es decir, suprime la exigibilidad de la existencia de un documento al presumir que aquellas Entidades no realizan contratos verbales, aunque pueden hacerlo legalmente después de la Ley del 20 de diciembre de 1952.

Y, cortando una corriente ya amparada jurisprudencialmente, incluye también, como documento bastante para la liquidación, los mandamientos de pago que expidan aquellas Entidades en las compras de muebles y en los contratos de obras o suministros.

Debería, sin embargo, continuar el Reglamento con su tradición jurídica y no sujetar sino los contratos de compra-venta de muebles configurados realmente en una convención documental, que son los realmente trascendentes a los ojos de la Hacienda. Si una venta o compra se perfecciona y consume en un mismo y simple acto verbal, no debería sujetarse y no por la naturaleza pública de uno de los contratantes cambiar el tratamiento fiscal de un acto, cuyo fondo sigue siendo el mismo.

Contratos de suministros

Hasta ahora únicamente estaban sujetos al Impuesto los contratos de suministros que se verificasen para el Estado, Corporaciones o Entidades que tuvieren a su cargo la ejecución o prestación de alguna obra o servicio público. La Ley de Presupuestos autorizó al Ministro para que extendiera el concepto a cualquier clase de personas que fuere, y así el nuevo texto (artículo 5.º, VIII y 25) los sujeta sin distinción de personas. El Reglamento reserva expresamente las exenciones existentes para agua, luz y fuerza motriz para usos domésticos y víveres para el Ejército, pero no reserva especialmente la que para las ventas en documento privado tiene reconocidas (artículo 6.º —

A) II) para cuando el vendedor sea dueño, colono, aparcerero o arrendatario de las fincas o ganadería de que procedan los bienes vendidos, por lo que no podrá aplicársele la exención al darle el Reglamento definición propia y carácter independiente al contrato de suministro. Sin embargo, no es esta, en definitiva, sino una forma o modalidad del contrato de compraventa, con características especiales de plazo y cantidad, por lo que si razones existen para eximir algún contrato de venta, debería obligar igualmente a la exención de los suministros de iguales circunstancias.

Contiene el nuevo Reglamento una definición del contrato de suministro que introduce una modificación esencial en la que hasta ahora venía rigiendo: bastaba la entrega de una pluralidad de objetos muebles u otras cosas que se pesen, midan o cuenten, mientras que ahora se exige una condición más: que la cuantía de ellos no pueda fijarse de antemano más que en términos sujetos a rectificación por estar condicionada a las necesidades del adquirente. Con ello, que recoge lo sentado por la jurisprudencia, queda circunscrito el contrato de suministro al que realmente lo es sin confusión con una simple compraventa de una pluralidad de objetos; pero la exigencia del requisito limitará en la práctica la aplicación que en otro caso se hubiera dado al extender el concepto a los particulares.

Fianzas

Partiendo de la naturaleza accesoria del contrato de fianza, según el Código Civil, el Reglamento le hacía seguir el mismo tratamiento fiscal que daba al contrato principal — sujeto, exento, o no sujeto, según lo estuviere éste.

El Reglamento nuevo modifica este tratamiento señalando un camino peligroso: sólo exime o no sujeta si el principal es de naturaleza mercantil y está exento o no sujeto. Este tratamiento es correcto con la técnica jurídica; pero, sujetando la fianza personal que garantice convenciones civiles no sujetas, otorga a este contrato de fianza un rango o naturaleza principal del que no goza y que supone un revolucionario tratamiento al que no debía acudir por ser contrario a lo que son principios de Derecho Privado.

Queda, en cambio, perfectamente definida como «prenda» la que hasta ahora se configuraba como «fianza administrativa», depósito pignoraticio para comparecer ante la Administración en algún caso.

Prenda

La garantía pignoratícia estaba hasta ahora equiparada, a los efectos del Impuesto, a la fianza personal en contratos sujetos. Ahora, la Ley de Presupuestos lo indicó (y el Reglamento así lo hace), se crea el nuevo concepto fiscal de «Prenda» con individualidad propia (n.º 53 bis. de la Tarifa), se acerca su tipo de imposición (1,10 %) al de la hipoteca (1,20 %) y se incluyen normas similares a las de esta, en orden a base de imposición, modificación, cancelación y subrogación en los derechos del acreedor prendario, atendida en todo caso la distinta contemplación que a los ojos del impuesto merece la diferente naturaleza mueble de los bienes con que se garantiza el cumplimiento de la obligación.

Aunque la fianza prendaria es de carácter accesorio, igual que la personal, la importancia que hoy, en el tráfico mercantil, adquieren bienes, derechos o mercancías, que alcanzan o superan al de los inmuebles, es justo que la Hacienda asimile al derecho de hipoteca si las circunstancias obligan a unos contratantes a asegurar el cumplimiento de sus obligaciones con prenda que es menester considerar como apropiada para operaciones o actuaciones de carácter excepcional o principal.

Préstamos

La Ciencia Jurídica imputaba al anterior Reglamento el que gravase determinados actos si su formalización entrañaba intervención de un fedatario o funcionario, declarándolos, en cambio, no sujetos si se concretaban en documento privado, con lo que se asimilaba al Impuesto del Timbre al gravar el documento y no el acto mismo. Y, conforme con esta tendencia científica, han ido desapareciendo de los sucesivos Reglamentos los denominados «actos formales»; de entre los cuales quedaba superviviente la no sujeción de los préstamos personales en documento privado, que hoy desaparece en el nuevo texto, así como los créditos y reconocimientos de deudas, para declararlos sujetos, cualquiera que sea el documento en que consten, según ordenó expresamente la Ley de Presupuestos.

Esta modificación, introducida por el texto actual, ha de tener grandes resonancias por la amplitud de que se ha dotado la declaración de sujeción. No sólo tiene una base científica la reforma al ir contra un «acto formal», sino social y política al atacar al prestamista

que explota su negocio con toda normalidad y beneficio al margen de una tributación que sujeta al préstamo en escritura pública que sólo se otorga en el caso de que su importancia económica o de riesgo lo obliga. En su lucha contra la usura, la reforma es loable; pero no lo es, en modo alguno, por su extensión, pues engloba la declaración actos que en ningún momento se estimó deberían tributar por este Impuesto.

Una gran variedad de actos normales y frecuentísimos de tráfico corriente quedan englobados bajo esa rúbrica genérica y sin matizar del nuevo Reglamento. Las pólizas de crédito respecto de las que los Bancos tradicionalmente consideran no necesaria su intervención por Agente de Cambio y Bolsa, por gozar el acreditado de absoluta confianza del Banco, quedan ahora sujetas al Impuesto, cuando su condición de negocio regular de Banca continúa siendo la misma que cuando el fedatario mercantil interviene en ellas, lo que en lo sucesivo ocasionará, a no dudarlo, un encarecimiento totalmente inoportuno en multitud de operaciones mercantiles. Las conformidades de los clientes con los saldos deudores en descubiertos en cuenta a la vista ¿han de considerarse sujetos? Y multitud de actos mercantiles, como conformidades a aplazamientos de facturas o saldos, liquidaciones recíprocas, anticipos, cuentas corrientes mercantiles, etc., cuya importancia y volumen exigen una rectificación legislativa para que sean dejados al margen, pues el Impuesto no puede ni debe cercar de esa forma el tráfico mercantil.

No hay que olvidar que toda fianza personal queda sujeta si el contrato que garantiza lo está, por lo que todo lo enunciado, si se garantiza personalmente, quedará sujeto también por este concepto.

Atención especial merece la venta a plazo, o a plazos, en los que existe un reconocimiento de la deuda que queda pendiente, que con la redacción actual habrían de tributar por este concepto. En las actuales circunstancias, un gravamen y unas responsabilidades como las que producen su sujeción es menester calificarlos de improcedentes y casi pudiéramos decir no pretendidos por el legislador.

Se va haciendo cada vez más necesaria una reforma radical del Impuesto en este sentido para convertirlo, no en un modo más de recaudación fiscal, sino en un medio de que su pago signifique para el contribuyente una ventaja de la que, de otro modo, no gozaría.

Cabe perfectamente señalar, en caso de reconocimiento de deuda, préstamos o créditos, un tipo de tributación a cambio de conceder,

vgr. fuerza ejecutiva con sólo presentar un acta notarial de requerimiento de pago en que no se opusiere, con todos sus efectos, tacha de falsedad a la firma obrante. La presentación en la Oficina en tiempo hábil sería voluntaria, mas daría la eficacia antedicha; y su presentación en el momento de la demanda podría llevar un recargo de importancia.

Poco a poco hay que hacer que el pago del Impuesto sea interesante, a cambio de conceder ventajas al contribuyente diligente, y, estudiando por este camino las modificaciones a introducir, se generalizaría la imposición y sería cómoda y equitativa.

Beneficencia e instrucción

La protección hacia los establecimientos de Beneficencia o Instrucción se manifiesta en el nuevo texto en el señalamiento de un tipo ínfimo a las adquisiciones que realicen los de carácter privado y las destinadas a su fundación. Y exentos los establecimientos públicos que antes tributaban por tipo mínimo.

El destino que se da a los bienes es aquí fundamental, pues si se prueba que encubre otra transmisión diferente podrá liquidarse por la Tarifa normal, según un determinado procedimiento. Esta norma no es propia de un Estado de Derecho, pues convierte a un órgano de la Administración fiscal en juzgador de unas determinadas situaciones de hecho conforme a conciencia, por lo que deben señalarse concretamente las circunstancias de la imposición, y no dejarlas a un arbitrio sin recurso alguno.

En las adquisiciones a título lucrativo, antes se aplicaba la escala de herencias correspondientes a transmisiones de padres a hijos, mas ahora se aplican en su caso las especiales anteriormente indicadas.

Donaciones

No preveía el Reglamento anterior la existencia de las denominadas «donaciones onerosas o remunerativas» que obligan a una determinada prestación al donatario, y era preciso que la jurisprudencia se fuese pronunciando sobre la forma de su sujeción.

El nuevo texto señala la existencia de tales donaciones y da la solución jurídica y apropiada: tributarán como donaciones por las diferencias entre las prestaciones o exceso del valor del gravamen.

Herencias

1.º **Modificación trascendente desde el punto de vista recaudatorio y de equidad en la imposición**, es la introducida al reformar las tarifas de las herencias, no porque se hayan aumentado los tipos (antes bien, además de extender algo los exentos por su cuantía, rebaja algunos tipos), sino porque las anteriores escalas detenían en 5.000.000 de pesetas el tipo progresivo, de tal forma que cualquiera que fuese el valor de lo adquirido por cada heredero por encima de aquel tope se aplicaba un tipo uniforme.

Con las variaciones experimentadas por la moneda y la tendencia de que se distribuya la carga fiscal de forma que tributen más los que más tienen, se introducen tipos discriminatorios y progresivos para cantidades superiores a 5.000.000 hasta 100.000.000 de pesetas, y, de allí en adelante se establece tipo único. Ello ha de suponer un considerable aumento de recursos fiscales, cuya exacción hay que considerar equitativa.

2.º Por aplicación del Concordato con la Santa Sede, se modifica la imposición de las adquisiciones a título gratuito para la edificación de templos, que antes tributaban por la escala de padres a hijos, y ahora lo son por los muy inferiores de Beneficencia o Instrucción particulares; y, además, comprende toda adquisición para finalidades de culto o religiosas, redacción genérica que admite evasión de toda índole, difícil de contener dada la casi imposibilidad de rectificación de la imposición, por proceder de donde procede.

Por la misma causa, tributarán por idéntico tipo las instituciones en favor del alma, que antes lo hacían por la escala de herencias entre ascendientes y descendientes del segundo grado, siempre que se justifique la entrega de los bienes para finalidades de culto o religiosas.

3.º Para cortar posibles evasiones, el Reglamento contiene nuevas normas sobre los bienes que se presumen forman parte de la herencia, a saber:

a) Amplía a dos meses el plazo de un mes anterior al fallecimiento como presunción de propiedad de bienes del causante, aunque admite la prueba en contrario de la transmisión real a tercero no interesado; mas, si no se justifica la inversión dada al metálico, se puede someter el caso al Jurado Central. Inexplicablemente, el Reglamento anterior no contenía indicación sobre el supuesto de los bienes que fueron permutados por el causante durante dicho período,

que, naturalmente, no estarían incluidos en la presunción, si existen en la herencia los bienes adquiridos a cambio, con valor equivalente; mas, si no son equivalentes, aunque no lo diga el Reglamento, será preciso presumir que los valores de las diferencias forman parte del caudal.

b) Contiene una nueva presunción de propiedad: cuando, en tres años anteriores al fallecimiento, los bienes hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por alguno de los interesados en la herencia o su cónyuge.

c) Amplía a cinco años los tres señalados anteriormente para los bienes que transmitió el causante reservándose el usufructo.

Tratándose únicamente de determinaciones arbitrarias de plazos, la modificación obedece únicamente al deseo de una superior extensión del impuesto.

d) Admite que los interesados en la sucesión eliminen ciertos bienes de la herencia mediante prueba documental, extremo que anteriormente no se encontraba previsto, y que puede ser útil sobre todo para la no sujeción de bienes en poder de fiduciarios (gestores, apoderados, mandatarios, etc.).

4.º En caso de sustitución, los anteriores textos disponían la liquidación por la plena propiedad cuando la autorización para disponer de los bienes de la herencia se hallaba afecta a una condición cuyo cumplimiento dependiese de la voluntad del heredero; pero no sucedía así en todos los casos en que la decisión o la declaración de «necesidad» habría de tomarla cualquier otra persona, y el nuevo Reglamento sale al paso de ello, asimilando, con buen sentido práctico, ambos supuestos (artículo 32-3) en las sustituciones de herencias o legados.

5.º En el anterior Reglamento no se mencionaba para nada al fideicomiso catalán que, al amparo del Derecho Foral vigente, tiene arraigo y su utilización es frecuente y que debe tener consideración independiente por sus características especiales. Es muy normal el subordinar la determinación de herederos a la existencia de descendientes del fiduciario u otro evento posible, y en estos supuestos, como son absolutamente indeterminados aquellos futuros adquirentes, se liquidará en plena propiedad al fiduciario. Pero, llegada la transmisión, satisfará el impuesto el fideicomisario, y los herederos del fiduciario podrán pedir devolución de lo por él satisfecho por la nuda

propiedad (ya que usó del usufructo), si prueban que los bienes se transmiten íntegramente.

La inclusión de esta norma ha de eliminar todas las cavilaciones y reclamaciones que hasta la fecha se producían en estos casos, si bien no debería haber dejado en el aire, como lo ha hecho, los restantes supuestos de los que permite la legislación fiscal; pues su determinación y asimilación, o no, con los «hijos puestos en condición» puede ser objeto de debate.

Queda también prevista la llamada «fiducia aragonesa».

6.º En caso de herencia reservable, el nuevo texto prevé un supuesto que era hasta ahora tratado solo por la jurisprudencia: el hecho de que el reservista enajene los bienes con consentimiento de todos los que en aquel momento sean presuntos reservatarios, cuyo caso queda asimilado al de extinción de la reserva, puesto que sus efectos prácticos coinciden con ella y debe seguir el mismo trato fiscal.

7.º La prórroga del plazo de presentación se extiende automáticamente sin necesidad de pedirlo, solución práctica que eliminará un gran movimiento burocrático.

Actas registrales

La Ley Hipotecaria (artículo 199 *b*) ha creado una determinada tramitación con el fin de complementar un documento público para su inscripción o inmatriculación de las fincas que comprenda. Y el nuevo texto, asimilándolas en sus efectos prácticos a las actas de notoriedad que sirven el mismo fin, las sujeta a idéntico trato fiscal, quedando exentas si se justifica el pago anterior por la transmisión cuyo título se suple.

Usufructo, uso y habitación

1.º El anterior Reglamento incluía una escala de valoración del usufructo en relación con el valor total de los bienes, señalando tantos por cientos que variaban por períodos de cinco en cinco años los temporales, y de diez en diez los vitalicios; el nuevo texto pretende llegar a una más estricta justicia, discriminando los respectivos valores con efecto para cada año intermedio en cada uno de los períodos.

2.º Anteriormente, en el usufructo indeterminado a favor de una persona jurídica, se tomaba como base el 60 % del valor de los bienes. Ahora, en cambio, se considera como transmisión de plena propiedad, sujeta a condición resolutoria, es decir, que, cumplida, se puede solicitar la devolución del impuesto. La solución pierde la arbitrariedad de la anterior, y gana en corrección jurídica.

3.º Se establecen reglas de liquidación de los usufructos en sus distintos supuestos de constitución, extinción y enajenación de los derechos de usufructo o nuda propiedad, que varían en algo el régimen anterior, en la siguiente forma:

a) El nudo propietario presentará cada nueve años para que no prescriba, en la Oficina Liquidadora, fe de vida del usufructuario, y, si no lo hiciere, se practicará de oficio, por la extinción, liquidación que ya deberá existir en la Oficina desde que se presentó el documento de desmembración del dominio. Esta medida puede considerarse impracticable por las dificultades de índole práctica que ha de suponer.

b) Contiene con todo detalle el Reglamento, en su artículo 66, normas concretas de liquidación para todos y cada uno de los supuestos previsibles en la vida de un usufructo, uso y habitación, de forma distinta al anterior Reglamento, y cuyo examen nos obligaría a una extensión superior al trabajo general de este momento.

c) La renuncia de un usufructo ya aceptado equivale fiscalmente a una donación del usufructo al nudo propietario, y así se considera en el nuevo Reglamento.

Personas obligadas al pago

Exento como lo estaba el Estado, el anterior Reglamento invertía la designación de la persona obligada al pago en aquellos contratos exentos, señalando excepcionalmente sobre quiénes debía recaer la carga fiscal. E indicaba concretamente en qué contratos se producía tal inversión.

Sin embargo, en un afán recaudatorio, y para compensar en parte las exenciones o bonificaciones concedidas, el nuevo texto amplía sin contención aquella excepción hasta convertirla en regla, declarando que «en toda convención en que sea parte, persona o entidad que disfrute de exención o bonificación, la obligación de pago

recaerá sobre la otra parte contratante, en los mismos supuestos en que corresponde a quien contrata con el Estado». Por tanto, en los contratos de garantía y venta de materiales u otras cosas muebles, aún con arrendamiento de servicios, cuando sea parte una persona o entidad de las señaladas en b) y c), del artículo 6, será persona obligada al pago el que constituya la garantía o el vendedor.

El precepto no puede ser menos justo ni equitativo, y ha de dar lugar a numerosas situaciones en las que queden vulneradas normas o principios de equidad. Quien contrate con una Cooperativa, vgr., o con un Pósito, o la Compañía Telefónica, habrá de pagar Impuestos de Derechos Reales que nunca pagaría si contratara con las Empresas que no gozan de tales beneficios; y esta regla, que debía ser excepcional, se ha convertido en numerosa, con grave detrimento del prestigio del Impuesto.

Y, además, no puede ser aplicable, pues habla de personas o entidades que disfruten de exención o bonificación, sin caer en la cuenta de que si ha de pagar, vgr., el 50 %, por tener bonificado el otro 50 % ¿qué es lo que ha de satisfacer el que con él contrató? ¿Ha de pagar el otro 50 % que no percibe el Fisco?

Este precepto ha de ser objeto de estudio meditado, sin afán recaudatorio, con miras elevadas tendentes a una justicia impositiva.

Base

Las reformas introducidas por el nuevo texto en orden a la determinación de la base sobre la que ha de girar el impuesto, pueden concretarse de la siguiente forma:

1.º En las transmisiones realizadas mediante subasta, antes la base era el mayor valor entre el precio declarado o el comprobado. Ahora se considerará que constituye valor declarado cualquiera de los que, de algún modo, figuren en el expediente o subasta. Es decir, que la Administración considera que debe perjudicar a los interesados cualquier acto en que se concrete un determinado valor de los bienes transmitidos sin perjuicio de que el contribuyente pueda pedir tasación pericial. Pero la apreciación, si bien es justa, no tiene fundamento jurídico de fuerza, pues el adquirente en subasta es un tercero a quien no puede perjudicar un acuerdo entre deudor y acreedor, señalando un valor para subasta que obedece,

muchas veces, no a una estimación cuantitativa, sino a coyunturas determinadas de oportunidad o no de realización de los bienes. Sin embargo, deberá perjudicar el pacto de valor cuando el adquirente sea el mismo acreedor que se declaró conforme con él, pero, si el adquirente fuese un extraño, no debería quedar obligado por un acto en que no intervino.

2.º Si el valor de los bienes fuese fijado en moneda extranjera, se debatía si la base venía determinada por el cambio oficial o por los que resultaban del mercado libre de valores, discutiendo en tal cuestión el T. S. y el Tribunal Económico Administrativo Central. Ahora, el Reglamento ampara a ambos y tomará el liquidador el que sea mayor, aunque en estos momentos se plantearía otro problema con los cambios diferentes que en teoría pueden producirse.

3.º Para fijar la base en los valores que no se coticen en Bolsa, o que tengan alguna limitación para su transmisión libre, que presenta realmente un problema difícil de solucionar, se deja en la actualidad que la Oficina Liquidadora utilice cualquier medio de comprobación con que cuente la Administración para cualquier otro impuesto, así como valorar cada una de las partidas del Activo de los Balances presentados, que tendrán plena vigencia durante todo el ejercicio económico siguiente.

La regla es demasiado amplia, vaga e inconcreta para que el contribuyente conozca de antemano el criterio que va a prevalecer en el liquidador, y, tratándose de una apreciación, en definitiva subjetiva, el fallo de la posible reclamación contra la liquidación habrá de contener a su vez una nueva decisión puramente personal del redactor de la resolución. Es menester fijar normas para que cada acto se sepa de antemano cómo va a tributar.

4.º El nuevo texto señala nuevas normas para el cálculo de la base en las concesiones eléctricas de todas clases, las concesiones para desecación y saneamiento de terrenos, transmisión de propiedades mineras e inscripción de aguas de riego, y establece que, en las concesiones no reguladas, se tomará como base el valor señalado en el expediente administrativo, el que se compruebe por los medios reglamentarios, o el declarado por los interesados.

5.º Uno de los puntos más destacados del Impuesto ha sido el concepto de «carga» señalado en el artículo 100, pues su redacción confusa daba lugar al nacimiento de interpretaciones contradictorias. El nuevo Reglamento parte de una definición genérica de «carga»

conforme al espíritu que presidía la anterior regulación, y establece después la diferencia entre las «deducibles» y las «no deducibles», y sus efectos en las transmisiones lucrativas y onerosas. El tema ofrece suficiente materia para un trabajo especial y no es posible su análisis detallado en una visión general, como es la nuestra.

Únicamente haremos mención a que en las transmisiones onerosas se girarán dos liquidaciones: una por la transmisión en sí, y otra por adjudicación en pago de asunción de deudas, si el tipo de éstas es superior al aplicable a la transmisión onerosa.

6.º Ante la práctica seguida con éxito para la valoración normal de actos que entrañan dificultad de valorar la base, el Reglamento nuevo incluye (art. 80, 12.º) la posibilidad de que el liquidador solicite la valoración practicada por un funcionario técnico de la Administración. Sin embargo, al incluirlo el Reglamento como discrecional del liquidador, deja pendiente el problema de los honorarios del tasador, que han de recaer forzosamente en el contribuyente, con el evento posible de haber confirmado el resultado el valor declarado, y, por contra, el gravamen de los derechos devengados por aquella situación.

Reglas de liquidación

Son importantes las siguientes modificaciones:

1.º Basta una declaración escrita acreditativa de la transmisión, hecha ante cualquier Organismo público para que en él produzca efectos y que el acto sea liquidable, aunque no aparezca el documento en que cristalizó. Es un exponente más de la gestión coordinadora que implanta el Reglamento para que toda la Administración coopere en la eficacia del Impuesto.

Y en este mismo renglón coordinador, el cambio de sujeto pasivo de cualquier impuesto o exacción requerirá la justificación del previo pago del Impuesto de Derechos Reales; y todos los funcionarios de cualquier clase que sean quedan obligados a comunicar a la Abogacía del Estado la existencia de todo acto sujeto y no satisfecho que conocieren, bajo amenaza de responsabilidades personales.

Y los Registradores harán constar, en caso de exenciones o bonificaciones, la afección de los bienes para el caso de no cumplirse en

los plazos señalados por la Ley los requisitos exigidos para la definitiva efectividad de los beneficios. Esta afección será, a no dudarlo, prácticamente ineficaz para la Hacienda Pública, que ya tenía sus derechos reconocidos, y, en cambio, va a suponer un enorme confusiónismo registral que dará lugar a futuras disposiciones ordenando la desaparición de tales afecciones.

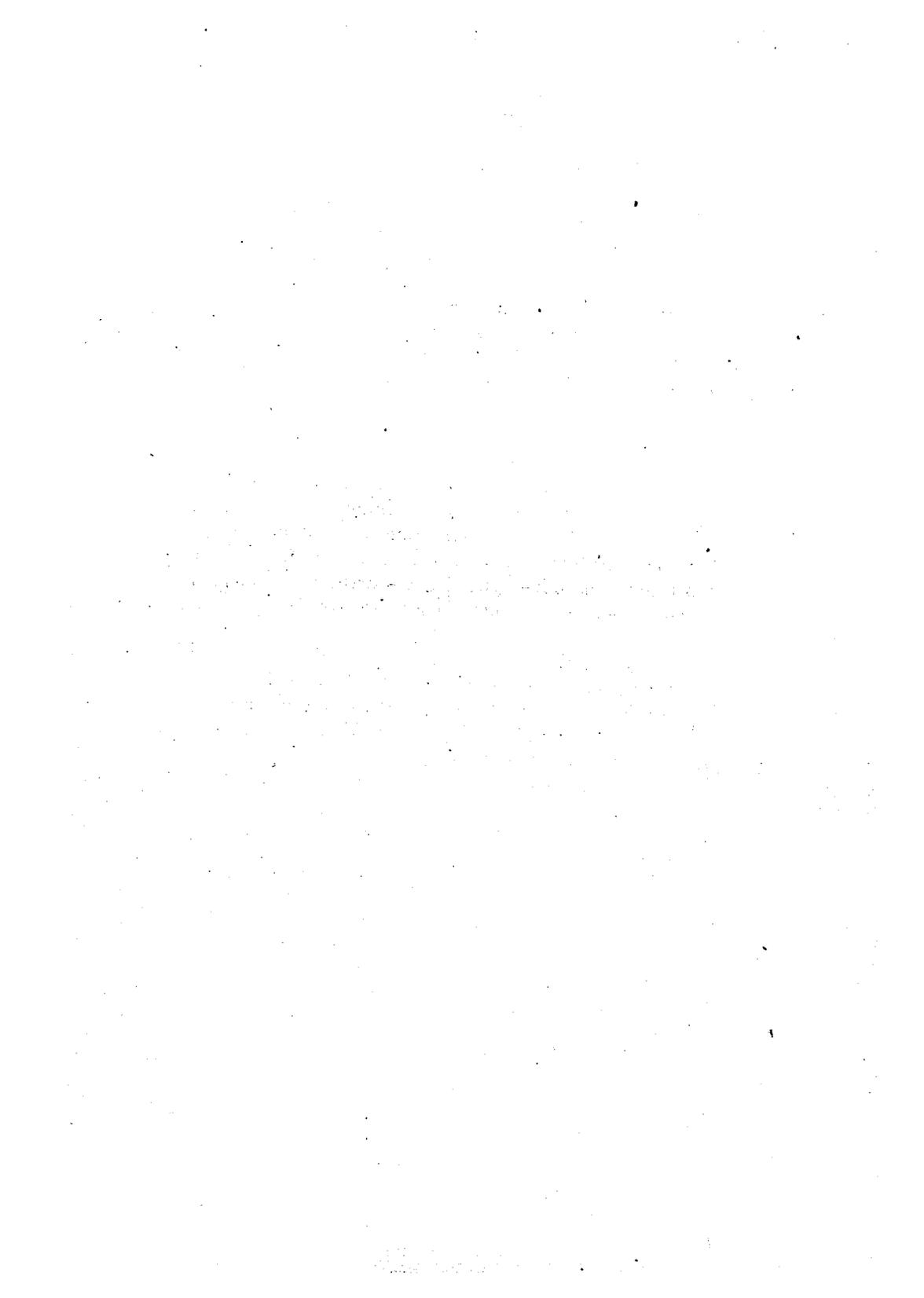
2.º Se liquidará como inmuebles la transmisión de una Empresa mercantil o industrial en que se incluyan con el inmueble en que esté instalada, los bienes que sirvan para su explotación. Pero no aclara si discriminándose precios entre unos y otros bienes, se aplica el precepto, o no.

* * *

Obvio es indicar, antes de dar por terminado este trabajo, que la crítica de un texto legal impositivo no implica en modo alguno análisis ni examen de una actuación ministerial, implicación que no es objeto del presente estudio, puesto que pueden existir constantemente razones de orden general que determinen el dictar medidas no siempre acordes en todos sus aspectos con la simple teoría aislada.

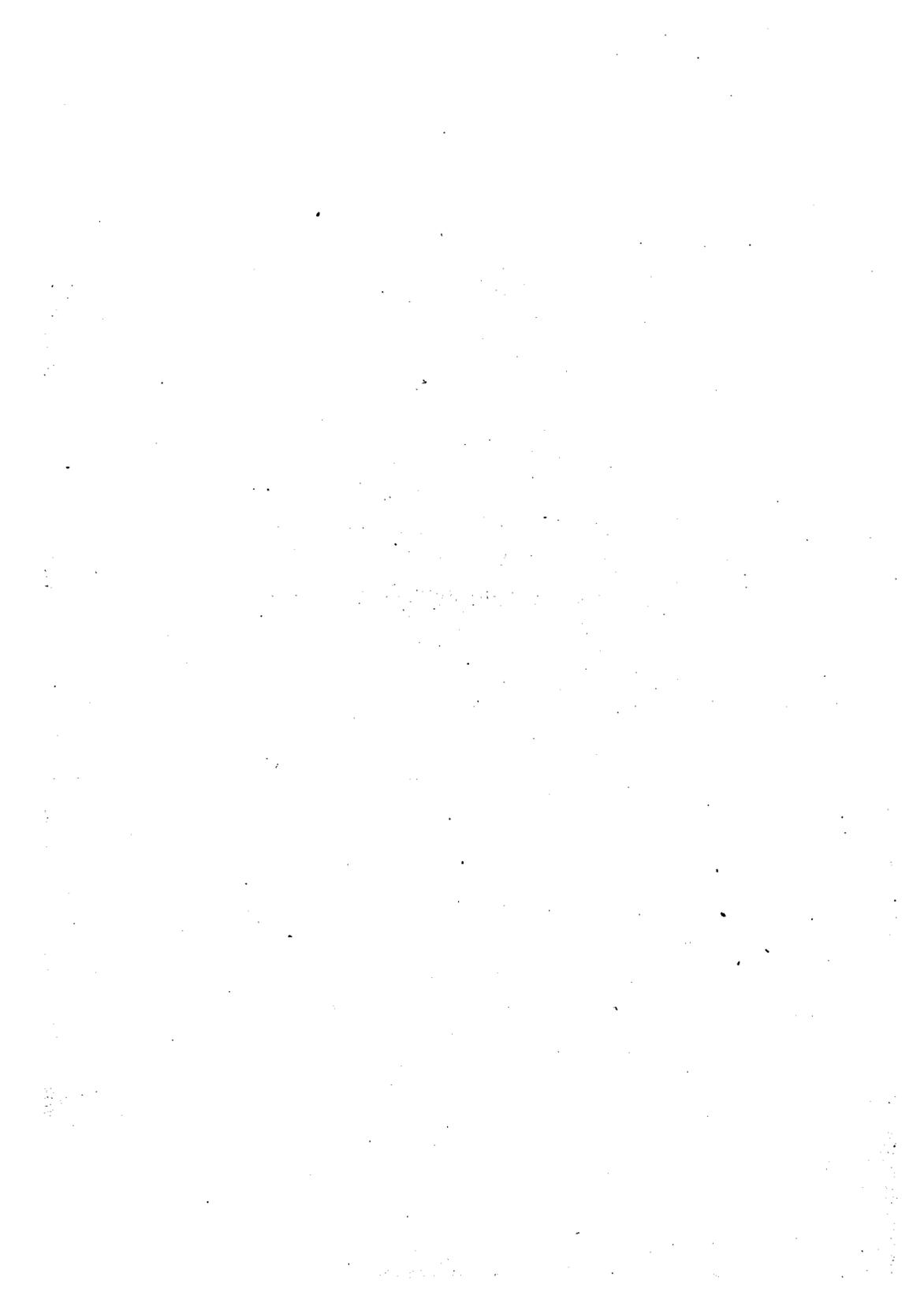
Que esta enumeración de los problemas que plantea la Legislación actual sirva para que la Academia pueda, en su día, y previo el estudio correspondiente, propugnar por robustecer el fundamento jurídico de los textos del Impuesto y por eliminar todo cuanto signifique roce contra estos principios jurídicos, de forma que desaparezca toda imputación a un simple afán recaudatorio, hasta llegar a que el Impuesto sea de todos conocido, justificado y hasta incluso pretendido por las ventajas que puede otorgar su pago.

HE DICHO.



**DISCURSO DE CONTESTACION POR EL
ACADEMICO NUMERARIO**

ILMO. SR. DON JOSE FERNANDEZ Y FERNANDEZ



EXCMO. SR. MINISTRO,
EXCMO. SR. PRESIDENTE,
EXCMO. Y RVDMO. SR. ARZOBISPO-OBISPO,
EXCMAS. E ILMAS. AUTORIDADES Y REPRESENTACIONES,
ILMOS. SRES. ACADÉMICOS,
SEÑORAS, SEÑORES :

Al comunicarme la Junta de Gobierno de esta Academia el acuerdo de mi designación para presentar al nuevo Académico Ilmo. Sr. Don José María Sainz de Vicuña y García-Prieto, y contestar a su discurso de ingreso, consideré se me había conferido un honor superior a mis merecimientos y del que era difícil salir airoso, pero como la disciplina debe anteponerse a la modestia, y aún con la seguridad de que cualquiera de mis compañeros podría haber realizado este cometido con mayor brillantez, aquí estoy dispuesto a cumplir con este honroso mandato.

Y para justificar estas palabras sin que puedan interpretarse como de falsa modestia, he de aclarar que, en primer término, parece de lógica incuestionable que el presentador debe ser más conocido que el presentado, y aunque esto sea así dentro del ámbito de nuestra Corporación, debido a mi mayor antigüedad, no ocurre lo mismo en el campo jurídico y de las finanzas, en donde la destacada personalidad del Sr. Sainz de Vicuña, tanto por sus actuaciones y por los cargos que ocupa como por proceder de estirpe de financieros, es altamente conocida en esta ciudad. Ya en esta Universidad cursó el Doctorado de la Carrera de Derecho, cuya Licenciatura había cursado en la de Madrid, y posteriormente, tras brillante oposición, en la que obtuvo el número dos, ingresó en el Cuerpo de

Abogados del Estado, prestando sus servicios como Jefe de la Abogacía del Estado de Soria, hasta que, en 1946 consigue su traslado a la Delegación de Hacienda de esta provincia, en donde permaneció hasta su solicitud de excedencia voluntaria para dedicarse más intensamente a las actividades financieras. Así, desde 1953 es Director del Banco Español de Crédito en Barcelona y Consejero de numerosas empresas, como Banca Garriga-Nogués, Minas de Potasa de Suria, Tranvías de Barcelona, La España Industrial, Mutua General de Seguros, Contratación de Empréstitos, Obras y Servicios, Llobregat, S. A., y Sindicato de Banqueros, S. A., siendo nombrado también Vicepresidente de la Sección de Política Fiscal del primer Consejo Económico Sindical de Barcelona. Creo que basta esta breve enumeración de sus actividades y de sus méritos para justificar lo innecesario de una más detallada presentación del nuevo Académico, especialmente para un selecto auditorio, como el presente, totalmente identificado con el ambiente económico y financiero de nuestra ciudad.

Y entremos ya, con la brevedad impuesta por la duración de este acto, en la contestación a su discurso, en donde la dificultad a que antes aludía aumenta, ya que, después del profundo estudio que acabamos de escuchar de la autorizada palabra de un prestigioso Abogado del Estado, que son los que tienen a su cargo la aplicación e interpretación jurídica de las Disposiciones que regulan el Impuesto de Derechos Reales, poco puedo añadir, si no es en elogio de su magnífico trabajo, por lo que sólo me permitiré alguna referencia, en el aspecto primordialmente fiscal, de las novedades introducidas por las vigentes disposiciones que regulan el citado Impuesto, y que han sido tratadas con singular maestría por el recipiendario.

Voy a referirme, en primer término, a una cuestión de honda trascendencia, cual es la de las exenciones en materia de este Impuesto.

Prescindiendo de los problemas de técnica jurídica que plantea el radical cambio de criterio operado en esta materia, nos ocuparemos previamente, y desde el punto de vista de la política fiscal, de las repercusiones que tal cambio implica.

Como es sabido, el origen de la nueva ordenación se encuentra en la importantísima Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, cuyo artículo 84 autorizaba al Ministro de Hacienda para

revisar cuantas exenciones o bonificaciones de los impuestos de Derechos Reales, Caudal Relicto y sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, existían en virtud de Leyes especiales, a cuyo efecto los beneficiados por ellas debían instar su rehabilitación dentro del plazo de treinta días, a partir de la publicación de la propia Ley. Una vez revisadas por el Ministro, ninguna otra exención o bonificación podría concederse sino en virtud de Ley.

Como consecuencia, la vigente Ley del Impuesto de Derechos Reales, promulgada el 21 de marzo de 1958, recoge en sus artículos 3.º y 4.º las exenciones y bonificaciones existentes enumerándolas taxativamente, de tal manera que, como dice su artículo 5.º en el párrafo 2.º, «en ningún caso, ni aún a pretexto de ser dudosos, podrán declararse exceptuados o bonificados otros actos y contratos que los enumerados en los artículos 3.º y 4.º» antes citados.

Pero la excesiva rigidez del nuevo sistema ha hecho necesario se dicte la reciente Ley de 23 de diciembre de 1959, estableciendo en su artículo 18 que «todo proyecto de ley por el que se establezca o modifique una exención, requerirá previamente que el Ministro de Hacienda exponga al Gobierno, en Memoria razonada, la finalidad del beneficio tributario y la previsión cifrada de sus consecuencias en los ingresos públicos». Con ello se establece un procedimiento racional que permite la concesión de nuevos privilegios cuando el interés público lo demande, arbitrando el cauce adecuado para la creación y modificación de exenciones, teniendo en cuenta tanto la finalidad y conveniencia del beneficio como las repercusiones del mismo en los ingresos públicos.

Aludido en general el tema de las exenciones, conviene ahora contemplar algunos de los problemas concretos que el cambio producido en la materia ha planteado. Quizá el ejemplo más relevante lo encontramos en materia de seguros de vida, la cual ha recibido directamente el impacto de la reforma, ya que el privilegio fiscal concedido por la Ley de 16 de diciembre de 1954, al eximir del impuesto la percepción de capitales por razón de los contratos de seguros sobre la vida humana, no ha sido recogido por la Ley del impuesto de Derechos Reales vigente, quedando, en consecuencia, suprimido el beneficio.

Sin entrar en las cuestiones de orden jurídico, por tal razón planteadas, ni en la crítica de su alcance, únicamente destacaremos el significado económico financiero de la reforma, en cuanto implica

la desaparición del trato desigual que estos capitales recibían en relación con los transmitidos por vía hereditaria, los cuales, naturalmente, venían sujetos al impuesto. En consecuencia, el principio de igualdad ha prevalecido sobre la política de fomento del seguro de vida, que evidentemente sufrirá cierta contracción por la operatividad del impuesto. Por ello consideramos de gran interés el estudio de las sugerencias formuladas por el beneficiario con objeto de mitigar los efectos que esta medida pueda producir.

Problemas análogos se plantean en otros casos concretos de exenciones que habían sido concedidas por leyes especiales, y de las que sólo citaremos, en aras a la brevedad, los supuestos de cesión de contratos de viviendas de renta limitada, beneficios tributarios de la RENFE, Corporaciones Locales, etc.

Pasemos ahora revista apresurada sobre algunas de las más importantes innovaciones en materia de actos sujetos al impuesto, y que tan brillantemente han sido estudiadas por nuestro nuevo compañero.

Del mayor interés resulta la decisión del legislador de sujetar al tributo las declaraciones de obra nueva de inmuebles y las de buques, a salvo, claro está, que se acredite haber satisfecho el impuesto por el contrato de construcción.

Como ha escrito autorizadamente el Sr. Bas y Rivas, el sujetar la declaración de obra nueva a tributo provocará en muchos casos el que los interesados se conformen con la inscripción de los solares y gozar de la presunción de titularidad que con relación al vuelo establecen a su favor los artículos 358 y 359 del Código Civil y el 38 de la Ley Hipotecaria. Por otra parte, es de notar que la falta de publicidad de la edificación construida puede repercutir en cierta manera en la Contribución Urbana. Por ello el citado autor propone, como solución, la de establecer la presunción de que toda solicitud de licencia de obras lleva consigo la existencia del contrato, salvo que el dueño del suelo se dedique a la construcción de edificios, con lo que se aprovecharía la excelente fuente de información que las oficinas municipales son susceptibles de proporcionar.

Acierto indudable de la reforma es la nueva regulación de los contratos de garantía, distinguiendo diferentes especies y sometién-dolas a diverso trato fiscal. La discriminación que se hace entre la fianza propiamente dicha o garantía personal y la garantía pignoratícia obliga a que se extreme el cuidado en el momento de la cali-

ficación, a fin de evitar que determinadas figuras de prenda puedan cobijarse, en perjuicio del Tesoro, bajo un concepto excesivamente lato de fianza, como ocurre en el caso de la llamada prenda irregular.

Llama también la atención la perfecta técnica con que la nueva Ley y el Reglamento para su ejecución abordan el problema de las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, configurando con toda claridad la llamada adjudicación en pago de asunción de deudas, con lo que queda resuelta definitivamente esta delicada cuestión, que ha sido comentada con especial cuidado y acierto por el Sr. Sainz de Vicuña.

Otro concepto sustancialmente afectado por el nuevo régimen es el préstamo. Tanto él como las figuras que fiscalmente le son afines (reconocimiento de deudas, cuentas de crédito con garantía personal y depósitos retribuidos) quedan sujetos, cualquiera que sea el documento en que consten.

Terminaremos esta apresurada revista, considerando el criterio práctico seguido al asimilar las aportaciones no dinerarias que recibían las sociedades, al tipo común de transmisiones onerosas de bienes muebles e inmuebles, siempre que satisfagan su contravalor poniendo en circulación acciones en cartera o en virtud de capital autorizado. De esta manera se combate adecuadamente el fraude fiscal que venía produciéndose en la materia, si bien, como ha indicado agudamente el recipiendario, cabe imaginar ciertos supuestos en que aún es posible la evasión.

Y no quiero terminar sin hacer mención a un tema del más alto interés, en orden a la realización práctica del Impuesto de Derechos Reales. Me refiero a la delicada y trascendental cuestión de la investigación de este tributo, cuya planificación adecuada ha sido acierto indudable de la última reforma.

Hasta ahora, la investigación se llevaba a cabo de un modo insuficiente y falto de coordinación. En efecto y con arreglo al artículo 169 del Reglamento anterior, eran exclusivamente los Inspectores Técnicos del Timbre los funcionarios que coadyuvaban en la investigación del impuesto, ejerciendo privativamente esta función.

La necesidad de una perfecta coordinación respecto de los diferentes impuestos ha dado lugar recientemente, si bien con anterioridad a la vigente Ley del Impuesto de Derechos Reales, a una disposición de índole general sobre la materia, la Orden del Ministerio de Hacienda de 14 de febrero de 1958, en la que se perfila,

como instrumento adecuado al efecto, la llamada «acta de coordinación». Asimismo, en el orden orgánico se facilita la acción conjunta, mediante la constitución de Juntas de Jefes provinciales de la Inspección.

No obstante, la Legislación vigente del Impuesto de Derechos Reales ha venido a dar un paso más en orden a la culminación de la investigación del impuesto. De una parte, se amplía al máximo el número de funcionarios legitimados para la acción inspectora e investigadora, con arreglo al artículo 170 del Reglamento, aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959, que desarrolla en este punto el artículo 30 de la citada Ley de 21 de marzo de 1958, desapareciendo el carácter privativo de los Inspectores Técnicos del Timbre, al establecer, en su párrafo 3.º, que «cuando sea necesario o conveniente, a juicio de la Dirección General de lo Contencioso del Estado o del Abogado del Estado Jefe de la provincia, podrá designarse un funcionario de Hacienda para coadyuvar a la investigación, comprobación de denuncias e inspección del Impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de Bienes». Seguidamente, el artículo 171 del propio Reglamento, sin perjuicio de la actuación en régimen de coordinación, de conformidad con lo dispuesto por la Orden de 14 de febrero de 1958, unifica la documentación formal de la actividad inspectora, perfilando la llamada «acta de simple constancia de hechos».

Es de destacar que con estas medidas, y las normas contenidas en recientes Circulares de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, se potencia la inspección e investigación al máximo, puesto que no se trata sólo del descubrimiento ocasional de actos sujetos al Impuesto de Derechos Reales con motivo de la Inspección encaminada a la obtención de bases tributarias para otros impuestos, sino que se autoriza y se procura la investigación directa en esta materia, movilizandó para ello no sólo a los que ya son Inspectores de otros tributos, sino también a cuantos funcionarios del Ministerio de Hacienda se estime necesario al efecto, que como Inspectores especiales, según los llama el artículo 177 del Reglamento, disfrutará de todos los derechos y prerrogativas que corresponde a los Inspectores del Tributo al servicio de la Hacienda.

En resumen: Que tanto por el número como por la calidad de los funcionarios designados, así como por la perfecta organización con que han de actuar, puede afirmarse, sin lugar a dudas, que la

investigación del Impuesto así concebida ha de ser pieza maestra para la realización del mismo.

Y para terminar, sólo me resta felicitar muy efusivamente al Sr. Sainz de Vicuña por el merecido honor que se le confiere con su ingreso en esta Real Academia, en la que le recibimos con el mayor afecto, así como felicitarnos todos por la valiosa aportación científica que sus conocimientos han de proporcionar, para el mejor cumplimiento de la alta misión que esta Corporación tiene encomendada.

HE DICHO.

