

Comentarios a la nueva Ley del Impuesto de Derechos reales

Nos ceñiremos en la primera parte de este trabajo a la consideración de algunas disposiciones que no han sufrido grandes alteraciones con la reforma. Son materias intimamente ligadas con el Derecho civil sustantivo, y la posible desarmonía con su régimen es el motivo fundamental que impulsa nuestro estudio.

Por lo que respecta a la renuncia de gananciales, a la entrega de legados libres del pago del impuesto y al reconocimiento de propiedad, no se recoge alusión a ninguna de estas materias ni en la Ley de reforma tributaria de 1957 ni en el actual texto refundido, lo que permite afirmar que probablemente se mantendrá en el futuro la redacción actual de estas normas, y ello legitima el que ofrezcamos al lector estas divagaciones jurídicas, cuya viencia conceptual permanecerá, pese a que el legislador creyese conveniente retocar las normas actuales.

Por lo que se refiere al estudio fiscal de las pensiones y a la exención de los préstamos que se otorgan por un plazo que no excede de los diez años para el pago del impuesto por herencia, constituyen sendas materias en las que la Ley demuestra su conservadurismo, copiando de anteriores Leyes estas normas con respeto literal de los artículos.

En la parte final de este trabajo exponemos nuestros puntos

de vista sobre dos innovaciones de la vigente Ley: la que regula la sujeción de las actas de notoriedad y la que se refiere a las declaraciones de obra complementarias nueva.

CONSIDERACION ESPECIAL DE LA RENUNCIA A LOS GANANCIALES

El Reglamento de 1947 distingue varios casos:

1.º El primero es el de renuncia simple, gratuita, en tiempo hábil y por escritura pública. No se liquida la adjudicación de gananciales. En este caso, según la doctrina, el valor renunciado aumenta las cuotas de los herederos del premuerto, que pagarán sólo por el concepto de herencia.

2.º Cuando se hiciere la renuncia gratuitamente a favor de persona determinada, aparte de la liquidación correspondiente por el concepto de adjudicación de gananciales, se girarán las que procedan sobre la misma base a cargo del o de los herederos beneficiados por el concepto de donación del renunciante. En el caso de que la renuncia se realizara a título oneroso, se liquidarán los dos conceptos de adjudicación de gananciales y cesión de los mismos.

3.º Si la renuncia a la sociedad de gananciales se hiciere después de haberse practicado la liquidación provisional de la herencia, se girarán las liquidaciones que correspondan, según las reglas anteriores, al practicarse la definitiva, pero sin derecho a devolución alguna de lo satisfecho en la provisional por la adjudicación de gananciales.

De las varias reglas del Reglamento del impuesto de Derechos reales sobre esta materia, parece deducirse que sólo se exige la escritura pública en el supuesto de renuncia simple. En los demás, ante el silencio del art. 22, hay que entender que para el legislador fiscal es indiferente la autenticidad formal del documento en el que conste la renuncia.

Esta regulación parece desentenderse del imperativo del ar-

título 1.280 del Código Civil, según el cual la renuncia ha de constar en escritura pública.

Para el legislador fiscal no cuentan los preceptos sustantivos que regulan las consecuencias de las imperfecciones documentales.

Aunque, en cualquiera de los supuestos de renuncias de gananciales, ésta no conste en escritura pública, el liquidador exigirá el impuesto. Así lo prescribe el art. 41.

La parte renunciada la adquieran los herederos del premuerto. No por derecho de acrecer. Es un fenómeno similar, pero no idéntico. El derecho de acrecer es una institución sucesoria. El que examinamos es efecto de un derecho de comunidad. En el primero, las distintas porciones (la de la institución y la que acrece) proceden del patrimonio de una misma persona, el causante. En el segundo, la parte renunciada la adquieran del cónyuge del causante.

Al morir uno de los cónyuges, el supérstite y los herederos del premuerto pasan a integrar la titularidad de los bienes gananciales.

Es un supuesto de comunidad. Les es aplicable la doctrina civilística sustentada por Valverde, en virtud de la cual, si se renuncia a una cuota de comunidad la parte renunciada la adquieren los restantes condueños.

Pudiera darse en la práctica un supuesto interesante: que el cónyuge premuerto instituyese en su testamento a los hijos y al consorte supérstite. Todos ellos serían, pues, herederos.

Supongamos que el sobreviviente renuncia a su parte en los gananciales. La porción renunciada debe ir a parar a los herederos del muerto; como el cónyuge renunciante es uno de ellos, indudablemente le corresponderá una fracción de lo que renuncia como gananciales. Esto, que civilmente representa una excepción a los efectos extintivos del abandono, fiscalmente debiera ser considerado para admitir la distinta entidad valorativa de la renuncia.

Según el Reglamento, en el caso de otorgamiento de renuncia simple no se entiende hecha la adjudicación; sí, en cambio, en los demás supuestos.

¿Qué es la adjudicación? La asignación concreta de unos bienes a favor de una persona.

¿Hay, según esto, adjudicaciones de bienes al cónyuge en el caso de renuncia?

No; no las hay. No existe adjudicación en ninguno de los varios supuestos contemplados por el art. 22. A no ser que se hubiere verificado íntegramente la liquidación de la sociedad conyugal y la partición de bienes hereditarios, en cualquiera de los casos de renuncia del art. 22 se hace dejación, no de bienes concretos «adjudicados», sino de una cuota (1/2 inconcreta) del haber ganancial. Luego, en definitiva, no habrá razón para distinguir, pretendiendo ver la inexistencia de adjudicación en un caso y la presencia de esta figura atributiva de bienes en los restantes.

Tal vez la regulación del art. 22 se haya establecido para mantener una correlación con el caso de renuncia de herencia a que se refiere el Reglamento, recordando la regulación del art. 1.100 del Código Civil.

En el caso de renuncia simple y gratuita se prescinde de liquidar la adjudicación de gananciales y se exige solamente el impuesto correspondiente a herencias a favor de los herederos del cónyuge premuerto.

Como los herederos del cónyuge premuerto pueden ser los padres, por ejemplo, la regulación legal puede llevar a consecuencias curiosas.

Así, si el supérstite renuncia gratuitamente a favor de sus propios padres, es necesario girar dos liquidaciones: una, por adjudicación de gananciales, y otra, por donación. Pero si renuncia simplemente y de forma gratuita, en nuestro ejemplo su mitad de gananciales renunciada irá a parar a sus suegros, los cuales no pagarán por gananciales y, además, se regulará la transmisión por el tipo correspondiente al parentesco entre el premuerto y sus propios padres, suegros del renunciante.

Prescindiendo de sutilezas jurídicas, establecidas en recuerdo del art. 1.000 del Código Civil, y si nos encaramos valientemente con el mecanismo intrínseco y con las resultancias jurídicas de estas adquisiciones, veremos que ninguna razón existe para mantener un régimen distinto en materia de gananciales.

El régimen es admisible en materia de herencias. En ellas «todos los herederos instituidos» son llamados a adquirir un caudal ajeno.

Si son llamados a una misma porción hereditaria existe en potencia el derecho de acrecer. Cada heredero comprime la extensión de los demás a la totalidad de esa fracción hereditaria.

Si uno de ellos renuncia previamente a su porción, levanta la traba existente; el heredero, al renunciar, permite la expansión de las titularidades sucesorias de los otros coherederos.

Pero en la renuncia de gananciales la situación no es igual. No adquiere el cónyuge supérstite (copartícipe con los herederos del premuerto en la sociedad de gananciales) su derecho a la mitad de los gananciales por el hecho de la muerte del premuerto. La adquisición se realiza durante el matrimonio. Con la disolución del matrimonio lo que ocurre es que surge la posibilidad de dividir los gananciales, de disponer de la cuota de cada participante, de renunciarla...

En los casos de renuncia simple, contra lo que opina un sector de la doctrina, más lógico sería computar el parentesco entre el renunciante y los herederos del premuerto. Porque lo cierto es que la porción renunciada la adquieren de él. El juego del mecanismo adquisitivo es éste: un comunero, mediante dejación de sus derechos, permite que éstos aumenten las cuotas de los restantes. Los herederos no adquieren la mitad renunciada de su causante. La logran por renuncia del supérstite. En el caso de los hijos no hay problema. Pero si los herederos son otros (por ejemplo, los padres) el parentesco con el muerto los favorece. Si se computase el que tienen con el renunciante, habría que aplicarles un tipo más alto, pues la relación de parentesco existente es por afinidad. Y esto sería lo adecuado fiscalmente.

El último de los supuestos examinados por el Reglamento es el de renuncia posterior a la liquidación provisional de la herencia, en el que no hay derecho a devolución de lo satisfecho al practicar la liquidación definitiva.

Como el art. 22 dispone que en este caso habrá que tener en cuenta las reglas de los otros supuestos de renuncia, podemos distinguir el alcance de la no devolución en varios apartados:

1) Si la renuncia es simple y gratuita, pero posterior a la liquidación provisional, lo que no «se devuelve» es lo que se pagó por adjudicación en la provisional, porque, en este supuesto, según el apartado 8), no se debería pagar por adjudicación, al ser la re-

nuncia simple y gratuita. Luego si ya se pagó, se debería devolver lo pagado, a no existir esta norma.

2) Si la renuncia fuese a favor de persona determinada, lo que no «se devuelve» será el posible exceso pagado en la provisional. Porque para practicar una liquidación provisional se tienen en cuenta documentos también «provisionales»: declaraciones de herederos presuntos y relación aproximada de los bienes integrantes del caudal hereditario. Y bastaría que los herederos fuesen más que los indicados, o que la escritura de partición definitiva especifique menor cantidad de bienes gananciales (por haberse acreditado suficientemente al practicar la partición que ciertos bienes eran privativos) que los que se reseñaron al presentar la relación de los bienes provisionales, para que exista un menor caudal conyugal, y, en consecuencia, para que la participación ganancial sea inferior a lo que se calculó en la liquidación provisional.

El cónyuge supérstite, según decíamos en uno de los supuestos de hecho que antes nos planteábamos, en el que aludíamos a una posible renuncia no extintiva en una parte de su valor, puede ser heredero del premuerto en parte de los gananciales correspondientes a este último. Esto es lógico.

Al fin y al cabo la mitad de gananciales del cónyuge premuerto son unos bienes privativos *a posteriori*. Pasan a ser propios de él cuando se disuelva el matrimonio. Y como la sucesión comprende el patrimonio del causante, en él deben figurar tanto los bienes privativos *ab initio* como los que pasan a serlo en un momento ulterior, pero necesariamente anterior al fenómeno sucesorio.

CONSIDERACION FISCAL DE LA TRANSACCION SUS CLASES

La tarifa recientemente aprobada dedica el último de sus conceptos a las transacciones litigiosas, únicas a las que se refiere.

Por su parte, el art. 23 del Reglamento de 1947 establece una distinción entre las transacciones litigiosas y las extrajudiciales. A las primeras se refiere el párrafo 1.º, y a las segundas el párrafo 5.º. Dispone este artículo:

1) Por las transacciones de bienes y derechos litigiosos satisfará el impuesto aquél a cuyo favor quede la cosa o derecho objeto del litigio, y con arreglo al tipo correspondiente al título en virtud del cual se le adjudique, declare o reconozca. Cuando no se alegare título determinante de la transacción se liquidará el impuesto en concepto de cesión a título oneroso.

5) Para que la transacción se repute tal a los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de entablada la demanda ordinaria correspondiente. Por tanto, si la cuestión no hubiere adquirido verdadero carácter litigioso y el reconocimiento o cesión de derechos se verificase por convenio público o privado entre las partes, que no sea consecuencia de la incoación de procedimientos judiciales anteriores, aquéllos se liquidarán por el concepto jurídico en que dichos actos se realicen conforme al contrato, independientemente del título que las partes alegaren como fundamento de la transacción.

El párrafo 1.º del artículo se refiere a las transacciones litigiosas. En técnica del art. 1.809 del C. C. son las que ponen término a un pleito comenzado. Y así lo confirma el precepto reglamentario, al decir que son las que se producen después de entablar la demanda.

Comparando los dos párrafos transcritos, parecen existir dos diferencias entre ambos tipos de transacción:

a) Porque en la transacción litigiosa parece ser que el título alegado en el pleito coincide con el que decide la transacción, ya que el párrafo 2.º contiene reglas para el caso de que, como consecuencia de la transacción, resultasen condiciones que no entroncasen directamente con el título que originó el pleito, en tanto que en la transacción extrajudicial se parte (párrafo 5.º) de una inicial disconformidad entre el título originario de los interesados y aquél por el que, como resultado de la transacción, se les adjudican los derechos debatidos.

b) Que en la transacción litigiosa, en caso de desconocimiento del título determinante de la transacción, se gira una liquidación en concepto de cesión onerosa (párrafo 1.º), regla que no se preceptúa para el caso de las transacciones extrajudiciales.

Sin embargo, se trata de dos diferencias establecidas gratuitamente por el legislador, sin que respondan a una base real.

No vamos a sostener a ultranza que la diferenciación entre dos tipos de transacciones sea artificial de todo punto. La distinción está justificada en el ámbito civil, puesto que a la transacción judicial se le reconocen unos superiores efectos, cual es el de llevar aparejada la posibilidad de la vía de apremio. Pero en el aspecto fiscal carece de todo fundamento, puesto que se crea una previa diferenciación de categorías, con un distinto régimen, que luego no se corresponde con distintas consecuencias tributarias, por lo que mejor hubiera sido sujetar al pago las transacciones, sin distinguir sus especies. Y ello porque tal como figura la regulación del art. 23 del Reglamento no se diferencian los efectos de una y otra especie de transacción. En efecto, desde el punto de vista tributario, tendría trascendencia el que existiese un distinto procedimiento de valoración de los bienes o derechos objeto de las dos transacciones, o la circunstancia de aplicar un tipo diferente para cada clase de convenio, según éste fuese o no litigioso.

Pero esto no es así. Diga lo que quiera el Reglamento, lo cierto es que una cuestión debatida devengará análogos derechos a favor del Estado, tanto si se resuelve por una transacción subsiguiente a un procedimiento judicial como si el acuerdo se logra en convenio público o privado.

En el párrafo primero se impone tributar por «el tipo correspondiente al título en virtud del cual se adjudique, declare o reconozca la cosa o derecho objeto del litigio».

¿Qué valor tiene la palabra «título»?

1.º Tal vez quiera aludir el precepto al título, como uno de los elementos necesarios para adquirir los derechos reales (el otro es el modo).

Precisamente por ello, en definitiva, ninguna diferencia existe con el supuesto de las transacciones no litigiosas, en las que se pagará el impuesto (párrafo 5.º) por el «concepto jurídico en que la transacción se realice».

Y como el reconocimiento o cesión de derechos exige como vehículo tranmisor un acto *inter vivos* o *mortis causa*, ya que la cesión es el efecto provocado por esos títulos, nos hallamos, en resumidas cuentas, ante el mismo caso anterior. Habrá que estar al «concepto jurídico» (herencia, compra, permuta...).

2.º Pudiera ser que el precepto quisiera referirse al grupo institucional y dualista del fundamento de las adquisiciones. El título puede ser, según esto, *inter vivos* o *mortis causa*. Pero no basta con esta dicotomía simplista por lo que se refiere a los actos *inter vivos*, ya que, atendiendo al acto jurídico determinante de la transacción (compraventa, permuta, pensión...), el tipo aplicable podrá ser muy diferente.

Seguramente el propósito del legislador, al contraponer las transacciones litigiosas y las que no lo son, fué el de atender en las primeras, para girar la liquidación, al título que ostentaban las partes en el pleito, y en las segundas hacer abstracción del título inicial y basarse escuetamente en la titularidad resultante de la misma transacción.

Pero esta finalidad no se consigue con la redacción literal del artículo, puesto que en el párrafo primero, referente a las transacciones litigiosas, dice que se satisfará el impuesto por el tipo correspondiente «al título en virtud del cual se adjudique, declare o reconozca la cosa o derecho objeto del litigio», y este título no es otro que el resultante de la transacción, en virtud de la cual surgen las adjudicaciones y reconocimientos. Es decir, igual que en la transacción extrajudicial. Ya que en el «título determinante de la transacción» no puede haber tales reconocimientos o declaraciones de derecho. Este título previo será un título justificativo de un derecho real que se halla en situación estática. El dinamismo característico de las mutaciones o adjudicaciones surge precisamente con la transacción.

En los párrafos 2.º y 3.º de este artículo ya se reconoce claramente la identidad de régimen con las transacciones extrajudiciales.

Dispone el párrafo 2.º: «Si en la transacción mediasen condiciones tales como constitución de pensiones, reconocimiento de derechos reales, entregas a metálico, cambio o permuto de bienes y otras que alteren, respecto a todo o parte de los bienes o derechos reales objeto de la transacción, la naturaleza del acto o título que se haya ostentado al entablar la demanda, se liquidará el impuesto por el concepto respectivo, prescindiendo de dicho acto o título».

Cuando intervienen estas condiciones especiales se liquida aten-

diendo al «concepto respectivo» (permuto, entregas en metálico...) Obsérvese la coincidencia literal de palabras con la empleada en el párrafo 5.^o para referirse al supuesto de las transacciones no litigiosas.

«Cuando por efecto de la transacción queden los bienes o derechos reales en poder del que los poseía, en virtud del título ostentado en el litigio, aquél no pagará el impuesto, si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio o la posesión».

Este párrafo, para ser exacto en la exención concedida, debió basarse en la circunstancia de que los bienes quedasen en poder del titular (propietario, usufructuario...) y no apoyarse en el poseedor litigante.

Lo demostraremos con un ejemplo. Supongamos que el propietario de un predio lo vende. El adquirente paga el precio. La compraventa se verifica en escritura pública. Como el otorgamiento de ésta equivale a la entrega, el comprador adquiere, desde el momento de la formalización, la propiedad, conforme al art. 1.095 del Código Civil. El vendedor resiste realizar la tradición material de la finca y retiene además el precio. El comprador ejercita la acción reivindicatoria. El pleito ya en marcha, acuerdan transigir.

Si la finca se adjudicase al comprador, se produciría un supuesto de doble imposición, caso de aceptar la letra del precepto. Habría pagado el impuesto correspondiente a la compraventa consignada en documento público al adquirir la finca, y debería volver a pagar una vez ultimada la transacción, pues únicamente se exceptúa al que «poseía los bienes», y hemos visto que él no los poseía, por retenerlos el vendedor.

En cambio, si se adjudicasen los bienes al vendedor, que era «el que los poseía», debería éste pagar el impuesto, pues en virtud de la transacción recupera la propiedad que había pasado al comprador. «Adquiere o recobra los bienes», y por ello debe pagar (artículo 59). Sin embargo, el Reglamento le exceptúa, por ser el que «poseía los bienes». Como se ve, el resultado es ilógico.

Este precepto, como tantos otros del Reglamento, con su misma oscuridad contribuye a desorientar a la doctrina. Así, a nuestro juicio, es errónea la interpretación de Giménez Arnau y Torrente, por cuanto solidarizándose con el legislador fiscal, reconocen

la distinción entre las dos clases de transacción. Y, sin advertirlo, llegan a la misma conclusión nuestra de que, en buena doctrina, no puede admitirse la diferencia. «El tipo que se aplique dependerá de la naturaleza patrimonial traslativa que tengan los acuerdos de las partes» (pág. 229 de sus *Contestaciones*). Téngase en cuenta que están hablando de la transacción judicial.

En las transacciones litigiosas se tomará como *base* el valor de los bienes o derechos que se adquieran, apreciado conforme a las disposiciones de este Reglamento (art. 70).

Por tanto, habrá que tener presentes las normas sobre comprobación. Será distinta la base, según el acto sea *inter vivos* o *mortis causa*. En el primer caso no se deducen las cargas, y en el segundo sí.

Que no hay diferencia entre ambas transacciones y que hay que atender en definitiva al título o concepto jurídico, lo demuestra la tarifa, en la que bajo el rótulo de «Transacciones litigiosas» se preceptúa que contribuirán según el título y clase de bienes que por ellas se transmitan.

Es decir que siempre, para que haya acto sujeto, habrá transmisiones. La doctrina civil estima que en toda transacción deben darse reciprocas concesiones de las partes. Parece, pues, que la transacción exige una mutación jurídica de las posiciones de las partes.

PRESTAMOS PARA EL PAGO DEL IMPUESTO POR HERENCIA

Queremos hacer unas ligeras consideraciones sobre un interesante supuesto de exención, regulado en el art. 6.º, referente a los *préstamos*, sean o no hipotecarios, que se otorguen por un plazo que no exceda de diez años, para el pago del impuesto por herencia, exención hoy confirmada por el art. 3.º de la Ley de 21 de marzo de 1958. Para obtener esta exención será indispensable que entre los bienes hereditarios no exista metálico o muebles de fácil realización suficientes para el pago del impuesto, y que se haga constar por certificación del liquidador la entrega de la cantidad prestada en la

Oficina liquidadora, con deducción de los gastos del otorgamiento de la escritura.

«Los préstamos, sean o no hipotecarios.»

Distinguiremos: 1) Si el préstamo es personal, efectivamente está exento este contrato, que de otra forma pagaría el 0,50 por 100. 2) Si el préstamo es hipotecario, lo que está exenta es la hipoteca, puesto que los préstamos hipotecarios, conforme al art. 27, pagan sólo por el concepto de hipoteca.

«Que se otorguen por un plazo que no exceda de diez años.»

No se ve clara la razón de este límite temporal.

La razón de la exención hay que referirla directamente a la propia justificación del impuesto. El de Derechos reales grava los aumentos de riqueza, los actos que significan desplazamientos patrimoniales.

Un préstamo en general es un concepto que contribuye, porque representa la entrega al prestatario de un capital que le beneficia, por cuanto el dinero o los bienes fungibles puedan ser fructíferos y porque puede emplear estos bienes, el dinero sobre todo, en negocios lucrativos.

Pero cuando el préstamo se recibe para pagar una contribución del Estado no hay aumento patrimonial alguno. Prácticamente la cantidad prestada se produce como si no ingresara en el caudal del prestatario. Es como si el prestamista asumiese la deuda contributiva del prestatario, la satisficiese y se subrogase en el lugar del Estado en cuanto al crédito contributivo.

Por ello, siendo ésta la razón de la exención, no sé comprende cómo puede desnaturalizarse el supuesto por la circunstancia de que el plazo que interviene pueda ser superior a unos años adoptados como patrón. Pero, ¿patrón de qué? ¿Qué catalogación jurídica merece el plazo de los diez años?

¿Es plazo suspensivo o resolutorio? Generalmente, estos conceptos se entienden referidos al momento inicial del vínculo obligatorio, de forma que son de una u otra clase, según suspendan o resuelvan, a su transcurso, el nacimiento de la obligación.

Pero el plazo a que se refiere el art. 27 tiene una significación distinta. Es suspensivo, pero no del nacimiento, sino de la eficacia de la obligación. A su vencimiento podrá el prestamista acreedor reclamar el pago de la cantidad prestada.

Respecto a los préstamos con duración superior a los diez años, podemos distinguir dos supuestos:

a) Que el contrato de préstamo se presente a la oficina liquidadora. Estará sujeto y deberá pagar, aunque el dinero se haya recibido para hacer frente a los impuestos hereditarios.

b) Que no se presente al liquidador. Si transcurren diez años, a contar de la fecha auténtica del otorgamiento del préstamo, habrá prescrito el derecho de la Administración para exigir el impuesto.

¿Será ésta la razón del plazo de los diez años?

Se exige que no exista metálico o valores de fácil realización en la herencia.

El supuesto es el mismo que justifica los aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Por tanto, los herederos, cuando se hallen en una situación como ésta, podrán optar entre pedir el préstamo o solicitar aplazamiento y fraccionamiento.

La elección dependerá de que al particular contribuyente le resulte más gravoso uno u otro sistema. En el caso del préstamo, el gasto lo representa la escritura de otorgamiento del mismo, que se exige en la parte final de este párrafo. En el aplazamiento o fraccionamiento, el desembolso está representado por los gastos de hipoteca y por las multas que se imponen, si se deniega el aplazamiento.

¿Perdería su fuerza el razonamiento que antes exponíamos si la justificación de la exención fuese distinta de la que nosotros aceptamos? No lo creemos.

No se piense que la norma tiene lógica y que la justificación de la exención de estos préstamos radica en el hecho de que, ofreciéndose para pagar el impuesto por herencia, si debieran tributar ya no bastaría la cantidad prestada para conseguir estos efectos. ¿Es que si el préstamo se establece por un plazo superior al de los diez años (caso en el que está sujeto al pago) su justificación no sería la misma? Si ésta consistiera en que el dinero prestado se da para el pago del impuesto por herencia, ¿no se da también para lo mismo en los préstamos de duración superior? Entonces, ¿cómo hacer frente al pago del impuesto por el concepto de

préstamo con la cantidad prestada en la cuantía exacta del débito por contribuciones? En la herencia no hay metálico ni muebles de fácil realización. ¿Habrá, pues, que enajenar otros bienes para hacer frente a este nuevo impuesto, con el consiguiente quebranto?

A la Hacienda, que percibe sus impuestos inmediatamente, con abstracción de los plazos establecidos por los interesados (recuérdese la norma del art. 51, que en materia de compraventa aplazada exige recabar inmediatamente las cuotas liquidadas) le resulta indiferente que la devolución de la cantidad prestada se haga en un plazo más o menos largo, ya que ello queda a la conveniencia de los interesados.

Por ello, como la Hacienda cobra inmediatamente sus impuestos, el plazo de los diez años resulta inútil.

El derecho al cobro prescribe a los diez años de otorgado el préstamo, pero lo mismo se extingue la acción fiscal por falta de presentación de documentos o pereza fiscal posterior a la liquidación efectuada, si el préstamo se otorgó por una duración de un año que de cincuenta años, ya que la vida civil del contrato es independiente de la exacción fiscal, pues ésta vive diez años a contar desde el otorgamiento del contrato, contando siempre con la autenticidad de la fecha como momento inicial de cómputo.

«Siempre que se acredeite por certificación del liquidador la entrega de la cantidad prestada, con deducción de los gastos de otorgamiento de la escritura.»

Aquí es donde el precepto nos produce mayor extrañeza. Se nos ocurren, ante la letra, las siguientes consideraciones:

Si el préstamo se otorgó en el despacho de un Notario, haciendo constar los interesados que la cantidad entregada lo era para el pago del impuesto por herencia, no tendrá ningún valor la declaración que en este sentido hagan las partes, pues el Reglamento está conforme en su regulación con el derecho sustantivo. Por ello admite que el préstamo existe, ya que éste es un contrato real que se perfecciona por la entrega de la cosa, y la escritura pública hace fe del hecho que motiva su otorgamiento (es decir, del contrato de préstamo). Pero frente a la Hacienda, que es un tercero, no hacen fe las declaraciones de las partes (cuál sería la

indicación ante el Notario de que la cantidad se entregaba para el pago del impuesto correspondiente a la herencia a favor del prestatario).

Parece, pues, exigir el Reglamento que el Notario acuda a la Oficina liquidadora.

Porque si la cantidad se entrega en el despacho del Notario, como el préstamo es un contrato real que se perfecciona por la entrega de la cosa prestada, habrá de realizarse la tradición del metálico en presencia del funcionario autorizante. Y el préstamo existirá. Sería por ello absurdo que, perfecto ya el préstamo, acudiesen los otorgantes ante el liquidador, descomponiendo grotescamente la construcción jurídica realizada para mantener la letra de una ficción reglamentaria. En efecto, habrían de acudir ante la Oficina. El prestatario devolvería durante el trayecto el dinero recibido al prestamista, para que éste, a su vez, fingiese prestárselo de nuevo ante el funcionario de Hacienda. «Ya que éste ha de certificar la entrega de la cantidad en su presencia.»

¿Qué significado jurídico tendría esta segunda entrega? Préstamo no sería, pues éste se consumó en la primera transferencia ante el Notario. Choca con el Reglamento, que se refiere a «los contratos de préstamos... siempre que se acredite la entrega de la cantidad ante el liquidador». Parece, pues, para lograr lógica en el artículo, que se requiere que el Notario acuda a la dependencia fiscal y ante él y el liquidador se otorgue el préstamo.

Según esto, resulta claramente que la actuación de uno de los dos funcionarios sobra. Si el liquidador ha de certificar fehacientemente la entrega, ¿por qué se exige que el préstamo sea notarial, desnaturizando la propia esencia del contrato, considerado como no solemne?

La exigencia de la certificación del liquidador casi más se justifica pensando en la facultad revisora de la Administración. De no ser así, hubiese bastado con que el Reglamento exigiera la entrega directa de la suma prestada en la oficina.

Cuando los bienes hipotecados forman parte de la misma herencia, se autoriza la inscripción previa de las adjudicaciones de las fincas o derechos reales de la sucesión, testada o intestada, a favor de los herederos o legatarios; pero esta inscripción se can-

celará de oficio si dentro del término de un año, a contar desde la muerte del causante, no se hubiere hecho el pago del impuesto de Derechos reales.

ENTREGA DE LEGADOS LIBRES DE PAGO DEL IMPUESTO

Según el párrafo 15 del art. 31, «la disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del impuesto, o que el pago de éste sea con cargo a la herencia o a determinada persona, se tendrá, a los efectos fiscales, por no puesta, y, en consecuencia, ni se considerará el importe del impuesto como aumento de los legados para determinar la base liquidable, ni se admitirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo, según el art. 59 del Reglamento».

Según este precepto, el testador puede disponer que el pago del impuesto sea «con cargo a persona determinada».

Esta disposición generalmente implicará un legado de crédito a favor del legatario por la suma del impuesto y frente a persona obligada para con el testador (por ser deudor personal del mismo en cantidad igual o superior al débito por impuesto).

Si la cifra adeudada fuese inferior al monto del débito fiscal, sólo en parte resultaría liberado el legatario con la última disposición del causante.

«A efectos del impuesto», se tiene por no puesta la declaración del testador por la que se varía la persona del obligado al pago. Porque, en el limitado aspecto fiscal, tal disposición sería nula. Y a ello equivale decir que se considera «no puesta». Según el art. 4.^o del C. C., «son nulos los actos ejecutados contra lo dispuesto en la Ley». Comprendiendo la sanción civil la vulneración de cualquier tipo de Leyes, incluso las fiscales. Por tanto, la cláusula del testamento que se desentiende de la norma abolidora del artículo 31 carece de eficacia. Por lo dispuesto expresamente en dicho precepto y por la conjugación de las normas del art. 4.^o del Código Civil y del 59 del Reglamento del impuesto, que manda pagar éste al que adquiere los bienes o derechos.

Y esto es así por la propia esencia del impuesto; cuando se produce el acto que lo origina (una adquisición de bienes), en ese mismo instante parasitariamente (empleamos esta palabra por su vigor expresivo) nace, como por generación espontánea, una cuota a favor de la Hacienda sobre el valor de lo adquirido. Por principio fiscal, grava al adquirente, y por ello no es admisible que los contribuyentes alteren por su sola voluntad el juego de los resortes legales.

Lo que sí podrá discutirse es si es acertado el Reglamento cuando determina la persona obligada al pago.

En las compraventas debe pagar el adquirente (art. 59, que se refiere al que adquiere... los bienes...) ¿Por qué esto? ¿No es la compraventa, como tantos otros contratos onerosos, un negocio jurídico que implica contraprestaciones equivalentes?

Para ésta, como para tantas otras normas, parte el impuesto de unas ficciones que, en muchos casos, pueden conducir a resultados opuestos a la justicia tributaria. En el caso, por ejemplo, de las compraventas, estima el legislador que quien adquiere los bienes está en situación más próspera que el que los vende, por cuanto que al realizar un desembolso en metálico demuestra una euforia económica. Este punto de partida es falso. En muchas ocasiones quien compra un objeto reúne el dinero necesario para efectuar la adquisición a costa de repetidos sacrificios, y quien lo vende es un capitalista que, deseando evitar las molestias inherentes a la explotación de unas fincas, las vende para invertir el dinero en valores de cómoda rentabilidad.

Tal vez fuese más equitativo, dada la posibilidad de utilizar los datos del Registro de Rentas y Patrimonios como elemento de investigación para exacciones por impuesto de derechos reales, examinar los datos de fortuna de los contratantes y obligar al pago al que apareciese con mayor prosperidad económica, y si no se quiere entrar en averiguaciones, por estimar que las pesquisas en cada caso concreto son incompatibles con la generalidad que debe tener una regla de liquidación, pudiera atemperarse el rigor actual estableciendo una norma más equitativa: repartir el gravamen a partes iguales entre el adquirente y enajenante, pues los dos transmiten y adquieren algo.

En el supuesto de las adquisiciones hereditarias, tiene aún

más lógica la prohibición de los desplazamientos del sujeto contribuyente.

Tratándose de las adquisiciones *inter vivos*, el Reglamento establece que el impuesto se reclamará al adquirente con independencia de los pactos que entre sí hubiesen establecido los particulares. Esta norma se debe al juego de brote instantáneo del impuesto en el patrimonio del adquirente a que antes aludimos. Porque el impuesto grava el acto de traspaso de riquezas y debe nacer con igual automatismo que el fenómeno adquisitivo. Cumplidos los requisitos legales (título y modo), se origina la adquisición como algo con vida propia.

Además, esta espontaneidad tributaria favorece la rapidez de la acción fiscal.

En las herencias es la norma que comentamos una confirmación de aquel criterio prohibitivo de los desplazamientos del sujeto pasivo. Si este artículo no existiera, la voluntad del *de cuius* implicaría dos legados (uno de ellos encubierto): el del bien transmitido, y el del impuesto redimido.

Tratándose de los actos *inter vivos*, la prohibición de cambio del obligado al pago es simplemente fiscal. No afecta a la validez civil del acto. Este acuerdo entre comprador y vendedor implicará una asunción convencional de deuda perfectamente válida, si el Estado (acreedor) la ratifica.

Veamos ahora el distinto dispositivo jurídico de las herencias.

Por vía sucesoria pueden transmitirse tanto los créditos como los derechos reales. Los herederos, por lo que respecta a los bienes del causante, adquieren sobre ellos un derecho real limitado por la coparticipación de los demás causahabientes.

Por la simple virtualidad de los preceptos sustantivos podría llegar a la misma solución establecida por el art. 31.

A esta conclusión se llega tanto si consideramos el derecho del Fisco como real o como personal.

El testador, en recta doctrina jurídica, no puede hacer disposiciones que afecten a la cuota del impuesto. «Nadie puede dar lo que no tiene». El testador es titular de los bienes que lega, pero no tiene derecho alguno sobre la cuota que en ellos corresponde al Estado. El causante es dueño del acervo hereditario mientras vive.

El derecho de la Hacienda nace con la muerte del testador y consiguiente transmisión hereditaria. Con la muerte pasan a ser dueños los herederos. El impuesto se enquista en sus derechos. Sólo los herederos podrían, si lo admitiese el legislador, establecer estos desplazamientos. Aunque, en buena doctrina, ni ellos mismos, pues dispondrían de algo que no es suyo: el derecho del Estado a la contribución.

Veamos ahora la caracterización del derecho del Fisco y sus distintas repercusiones:

a) Si el derecho del Estado a detraer una cuota de los bienes transmitidos (el impuesto) es un derecho real, nadie podrá verificar los aludidos desplazamientos. Porque «nadie puede dar lo que no tiene». No pueden desconocerse las argumentaciones admisibles para catalogar las exigencias fiscales en el grupo de los derechos reales. Sobre todo si se tiene en cuenta la existencia de la hipoteca legal tácita por contribuciones y por impuestos. La eficacia de este gravamen se regula con distinta fuerza por el Código Civil y por el Reglamento del impuesto. La primera regulación, que se apoya también en lo dispuesto en la Ley Hipotecaria, tiene una efectividad amplia, pudiendo perjudicar a terceros hipotecarios. El Reglamento del impuesto desenvuelve una actuación más modesta. Resulta en ambos casos que los inmuebles transmitidos quedan sujetos al pago del impuesto, cualquiera sea la persona que los detente. Afectan *erga omnes*.

Esta hipoteca descarga su eficacia ejecutiva «directamente» sobre la cosa gravada.

Algún autor considera que la hipoteca tácita, más que verdadera hipoteca, es un privilegio. Sea de ello lo que fuere, teniendo en cuenta que la distinción entre derechos reales y derechos de crédito se va admitiendo en la doctrina cada día con más relatividad, creemos sustentable el enjuiciamiento de los derechos fiscales como derechos reales.

b) El derecho del Fisco puede conceptualizarse como un derecho de crédito. Así lo abona la circunstancia de establecerse un procedimiento ejecutivo para hacer efectivos los descubiertos fiscales, que se dirige, no contra un bien concreto del contribuyente, sino contra su patrimonio, aunque deba observarse el orden de persecución establecido por el Estatuto de Recaudación.

Aun en este supuesto, no serían lícitos los cambios en la persona del contribuyente. En efecto, el derecho de obligaciones permite, puesto que en nuestro tiempo la obligación no constituye un vínculo personalísimo, cambios, tanto en el elemento activo como en el pasivo. El supuesto del art. 31 constituye una confirmación por vía negativa de la doctrina civilista, referente a la sustitución de la persona del deudor en una relación obligatoria.

Según el Código Civil, para que se produzca la novación pasiva de la obligación con plenos efectos jurídicos, es necesario que consienta en ello el acreedor. Y esto, tanto si el cambio subjetivo se amolda a la figura de la delegación, como si sigue las pautas de la expromisión. En el caso del art. 31, faltaría el requisito del consentimiento del acreedor—el Estado, titular del crédito por contribuciones—. Por tanto, la mutación acordada por el causante, al contrariar la voluntad del sujeto activo (art. 59), es lógico que no tenga relevancia jurídica, y esto es lo que viene a establecer el art. 31, si bien con enfoque fiscal del problema.

Con estas consideraciones que preceden hemos querido resaltar la coincidencia de fondo entre la legislación civil y el ordenamiento fiscal. Por ello, aunque el art. 31 restringe sus postulados a «los efectos fiscales», forzoso es concluir que la disposición del testador tampoco debe merecer la calificación de válida en el terreno del Derecho civil.

CONSIDERACION FISCAL DEL RECONOCIMIENTO DE PROPIEDAD A FAVOR DE TERCERAS PERSONAS, HECHO POR EL TESTADOR O POR LOS HEREDEROS

«La declaración o manifestación hecha por el testador o los herederos de que determinados bienes pertenecen a terceras personas, no surtirá el efecto de excluir aquéllos del caudal hereditario sino en cuanto se justifique, con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de dichos bienes, anterior a la fecha de abrirse sucesión, la propiedad que se reconozca o declare en favor de terceros» (art. 31).

Para que haya lugar a la aplicación de este artículo, es nece-

sario que se trate de bienes que, por algún motivo, puedan reputarse comprendidos en la herencia. Esto ocurrirá, bien porque los muebles estén materialmente en un inmueble de propiedad del causante, bien porque éste figure en la posesión de ciertos inmuebles o porque tenga la titularidad de éstos, según conste en títulos adquisitivos que estén en su poder, no habiendo constancia entre los documentos existentes en la herencia de posteriores transmisiones realizadas por el mismo, referentes a dichos bienes. Puede tratarse de efectos depositados a su favor.

Si se tratase de muebles existentes materialmente en el caudal hereditario, estos bienes constituirían un peculio relacionado directamente con la noción del ajuar doméstico.

En esta materia el Reglamento dispone que no se considerarán comprendidos en el ajuar las colecciones de monedas, los cuadros ni los objetos de arte...

La previsión legislativa tiene interés para el supuesto de que los interesados en el inventario de los bienes relictos, incluyan objetos artísticos, asignándoles un valor considerable.

Por ello, bajo el régimen instaurado en 7 de noviembre de 1947, si los herederos no mencionaban estos objetos, como los liquidadores no tenían acceso al domicilio del muerto con objeto de fiscalizar los bienes realmente existentes en su morada, no había constancia de la existencia de tales muebles y escapaban a la tributación, por elevado que fuera su valor.

La nueva Ley del impuesto no se hace eco de las anteriores normas. Anteriormente no podían hacerse pesquisas domiciliarias. Pero el art. 43 del texto refundido, establece:

Art. 43. «Cuando las personas físicas o jurídicas, funcionarios y autoridades de cualquier orden a los que hacen referencia los artículos anteriores no faciliten los datos, documentos o sus copias que tienen la obligación de aportar o exhibir, la Administración, sin perjuicio de las sanciones a que hubiere lugar, podrá obtener los que estime necesarios en los domicilios u oficinas de origen, por medio de los Inspectores especialmente nombrados de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1.º del art. 30 o por los Recaudadores de contribuciones cuando haga uso del procedimiento de apremio regulado en el art. 31.

La Administración, siempre que lo estime conveniente, podrá

comprobar los datos que se le faciliten en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos anteriores, con los libros, documentos y archivos de la persona, oficina o entidad correspondiente. Igual facultad tendrá para comprobar si las personas físicas o jurídicas, particulares, autoridades y funcionarios, cumplen las obligaciones que esta Ley les impone en los arts. 32 al 41 inclusive. Esta comprobación la llevará a cabo por medio de los Inspectores o Recaudadores citados en el párrafo anterior. En el ejercicio de las facultades establecidas en este párrafo y en el anterior, la Administración podrá solicitar el auxilio judicial, que deberá serle prestado, con expresión determinada y concreta de los hechos sobre los que la investigación o comprobación haya de versar.

De lo dispuesto en este artículo se exceptúan los protocolos notariales y los archivos, registros y protocolos que, por disposición legal expresa, tengan el carácter de reservados.

Lo establecido en este artículo y en los tres anteriores será de aplicación general en todo el territorio español».

Claro que el nuevo texto refundido, en este punto lo que hace es seguir la pauta que ya preveía el Fuero de los Españoles, que decía:

Art. 15. Nadie podrá entrar en el domicilio de un español ni efectuar registros en él sin su consentimiento, a no ser con mandato de la Autoridad competente, y en los casos y en la forma que establezcan las leyes.

Y con congruencia con esta disposición, el Estatuto de Recaudación de 1948 permite las fiscalizaciones domiciliarias. Establece:

Art. 76. «Autorización para la entrada en domicilio. Los Recaudadores aprovecharán los diez últimos días de cada trimestre para efectuar las operaciones preliminares de la ejecución, solicitando de los Jueces de Paz, municipales o comarcales, según sea el existente en cada localidad, con la exhibición de la relación de deudores, que dentro de las veinticuatro horas siguientes autoricen la entrada en los domicilios de éstos».

Por otra parte, si el valor de la colección es mezquino, poca transcendencia en definitiva habrá tenido excluirla del ajuar, pues su parco valor poco sumará en la cifra aceptada como base de liquidación.

Por tanto, la exclusión de tales objetos del ajuar sólo represen-

tará una ventaja para el Fisco en el caso de que tengan un valor económicamente estimable y de que, además, la Hacienda llegue a tener conocimiento de su existencia.

Los bienes cuya propiedad se atribuye a terceros pueden ser muebles, inmuebles, valores mobiliarios... ¿Cuál es el documento fehaciente adecuado a la naturaleza de los mismos?

El art. 31 no se refiere a «documentos de fecha fehaciente», sino a «documentos fehacientes». Por tanto, parece ser que no pueden admitirse a estos efectos los documentos privados a los que se refiere el art. 1.227 del Código Civil, en los que lo único fehaciente es la fecha del título, ya que los documentos privados, según establece el Código Civil, ni siquiera entre las partes tienen eficacia probatoria, a no ser que hubiesen sido reconocidas en juicio las firmas. El texto legal (art. 1.226) se refiere a aquél a quién se oponga en juicio una obligación por escrito que aparezca firmada por él. El obligado debe declarar si la firma es o no suya. Los herederos del obligado podrán limitarse a declarar si saben qué es o no de su causante la firma de la obligación.

Pese al deseo del Código Civil, tal como están regulados, los dos supuestos son iguales. El primer caso entraña esta declaración: «La firma es mía». En el 2.º, si no variase la fórmula con respecto al primero, se diría: «La firma es de mi padre». Se declara, según el Código Civil: «Sé que la firma es de mi padre». Esta declaración es de un resultado más robusto que la primera, pese al evidente deseo del legislador. Para dar sentido al precepto, es menester incluir en su motivación el caso de la duda. «No sé si la firma es de mi padre». Esto se lograría en la misma dicción legal con variar la colocación de las palabras. Según la redacción actual, tienen que declarar. «Si saben que la firma es o no de su causante». La redacción correcta: «... a declarar si saben o no que es de su causante».

Luego si estos documentos no llevan aparejada fuerza probatoria, ni aun entre las partes, con mayor razón no la tendrán frente a tercero. Es decir, en nuestro caso, frente al Estado. Las partes, en la relación que venimos estudiando, son: el que reconoce y aquel a favor de quien se reconoce la propiedad. El Fisco es extraño a esta *res inter alios acta*.

• «Documento adecuado a la naturaleza de los bienes». Pese a

la dicción del texto reglamentario, ni en el Derecho Civil ni en el Derecho Notarial se establecen diferencias de solemnidad, según la naturaleza mobiliaria o inmobiliaria de los bienes. Tanto para la riqueza mobiliaria como para la inmobiliaria constituye documento fehaciente el autorizado por un funcionario público (notarial, judicial o administrativo).

El documento fehaciente constituirá un otorgamiento separado y distinto. Aquel otro en el que figura el reconocimiento constituirá una secuela o confirmación del mismo.

Es necesario entenderlo así, porque si no el precepto se nos iría de las manos. Y el testamento (si era el causante el que reconocía) o la escritura particional (si reconocen los herederos) cumpliría con la exigencia del precepto.

Como éste no requiere que se justifique la propiedad a favor de tercero con documento de fecha fehaciente anterior, el mismo testamento o escritura particional sería un documento fehaciente adecuado a la naturaleza de los bienes, ya que se trata de un documento público.

Si lo que se reconoce a favor de terceros son valores mobiliarios, tienen fehaciencia las autorizaciones notariales y también las pólizas suscritas por agente de cambio y bolsa, corredor de comercio o corredor intérprete de buques (Decreto de 19 sep. 1936).

¿Y si en la herencia hay metálico, que se dice pertenecer a terceras personas? Creemos que hay que distinguir:

1.º Si el dinero que detenta materialmente el causante le fué entregado por un tercero a título de depósito o en concepto de prenda, como la propiedad de las monedas corresponde al depósito o al deudor preñario, cabe, en este supuesto, hablar de un reconocimiento de propiedad. Y no se objete que el depósito irregular es más bien un préstamo. Porque cabe que el dinero se entregue cerrado y sellado o que sea un depósito con especificación de monedas. Supuestos ambos en que el dinero no se hace fungible y conserva su individualidad.

2.º Si el dinero se entregó al causante a título de préstamo, aquél adquiere la propiedad de las monedas. Por tanto, la declaración del testador o de los herederos a favor de tercera persona no implicaría un auténtico reconocimiento de propiedad, sino más bien un reconocimiento de deuda. Por ello, no encaja bien en la

regulación del art. 31. Lo mismo pudiéramos decir de cualquier otro supuesto en que el causante conservase una posesión temporal de dinero perteneciente a otras personas (en los aplazamientos de pago del precio subsiguientes a una compraventa...) Son reconocimientos de deudas que no encajan perfectamente con las normas del art. 31.

Resulta así curioso que, por azares imprevisibles para el legislador, venga a resultar legitimada en última instancia la interpretación de Giménez Arnau y Torrente, que, considerada a primera vista, parece completamente gratuita. Según estos autores el «documento fehaciente adecuado...» es «la escritura pública notarial, tratándose de reconocimientos de deuda, pues tal es el sentido general de la jurisprudencia». Estos autores generalizan la asimilación entre los reconocimientos de propiedad y los de deuda. Sin embargo, constituyen figuras distintas. El reconocimiento de propiedad atribuye a terceras personas un derecho real (la propiedad), mientras que el reconocimiento de deuda es el acto jurídico por el que la persona que lo hace admite que es deudor de un tercero. Es decir, implica un reconocimiento de un derecho de crédito (la deuda).

REGIMEN FISCAL DE LAS PENSIONES

«Las pensiones, gratificaciones, jubilaciones, viudedades y orfandades concedidas por Corporaciones y por Sociedades y Asociaciones, que no sean de carácter mutuo, sostenidas por las cuotas de sus socios o por ellas y por donativos benéficos, aunque la entrega se verifique de una vez, pagarán a su constitución:

Desde 5.000 a 10.000 ptas. anuales, 0,60 por 100 del capital.

De más de 10.000 ptas. anuales, 1,20 por 100 del capital.

La liquidación se efectuará en la forma indicada, aun cuando el pago de las pensiones, gratificaciones, jubilaciones, viudedades u orfandades se verifique mediante la intervención de una Compañía de Seguros, en cuyo caso habrá de presentarse justificación del acuerdo en virtud del cual hubiesen sido aquéllas creadas, y del contrato de Seguro al efecto celebrado.»

Para la aplicación del tipo privilegiado se exige que tales So-

ciencias no sean mutuas. Parece, pues, que se excluye del favor fiscal a las Compañías mutuas. ¿Y las Mutualidades, incluso de los funcionarios?

Como no están expresamente exceptuadas, deberán tributar al tipo del 3,50 por 100 las pensiones por ellas concedidas.

Este régimen es un tanto extraño, porque las Mutualidades se forman por los fondos de los socios (suelen deducir una parte de los sueldos con vistas a los complementos de derechos pasivos), y a veces con donativos benéficos.

El art. 3.^o de la Ley considera exentos los actos en que intervengan como personas obligadas al pago las Mutualidades y Montepíos a que se refiere la Ley de 6 de diciembre de 1941. Y el Decreto de 10 de agosto de 1954 amplía la exención a los Montepíos y Mutualidades de previsión laboral. Claro que tales exenciones no desvirtúan la regla de sujeción establecida por el art. 15, ya que, en virtud de éste, el obligado al pago es el mutualista y no la Mutualidad.

Sin embargo, se concede el beneficio del tipo benigno a las Sociedades no mutuas, en dos casos diferentes:

1.—Cuando estén sostenidas por fondos de sus asociados.

Parece lógico, pues si los socios soportan continuamente el gravamen del mantenimiento de la Sociedad, contribuyendo a la creación del fondo con el que después se satisfacen las pensiones, es justo que a la hora de pagar obtengan una ventaja fiscal.

Por eso como el mecanismo es casi igual, tratándose de las Sociedades mutuas (la deficiencia que tiende a cubrir la pensión se remedia con la directa aportación previsora de los socios) es inexplicable que se les excluya del tipo ventajoso.

En cuanto a estas Sociedades encuadradas en el primer término de la disyuntiva legal, aparentemente implican más bien un supuesto de comunidad de bienes carente de verdadera personalidad jurídica, ya que si hay verdadera Sociedad ésta contará con capital propio independiente del de los socios.

Representa más bien un supuesto de sociedad civil o persona jurídica de tipo asociacional, de las que no persiguen fines de lucro.

«Sostenidas por las cuotas de los socios». Esta frase da idea de que la obligación de aportación de unos bienes para integrar

el fondo social, característica de las Sociedades, se cumple de un modo peculiar. En vez de verificarse de una vez y en el momento inicial de la vida societaria, se realiza continuamente, mediante el desembolso, por parte de los asociados, de las cuotas mensuales, trimestrales..., constituyendo, en definitiva, una aportación de trato sucesivo.

2.—También existe el beneficio si las Sociedades se mantienen con sus propios medios y con donativos benéficos.

Este es un supuesto normal. Si de verdad existe la Sociedad como persona jurídica independiente, ha de sostenerse por ella, ya que tendrá necesariamente un patrimonio autónomo formado por las aportaciones de los socios y distinto del peculio privativo de ellos.

Para que se dé el tipo favorable en este segundo supuesto es menester que el capital social sea insuficiente para el sostenimiento de la Sociedad, que recibe como complemento indispensable una cierta suma de donativos benéficos.

Es decir, que las Sociedades que puedan sostenerse por sus propios medios no pueden disfrutar de la benevolencia impositiva, porque la letra del precepto circscribe sus favores a un supuesto alternativo y excluyente: o la Sociedad se mantiene con las cuotas de los socios, o por ella y por donativos benéficos.

Reglas para su liquidación.—En las pensiones constituidas por testamento, cuando el capital de las mismas se rebaje del caudal hereditario, el heredero satisfará, al extinguirse aquéllas, el impuesto correspondiente al capital deducido, según la tarifa vigente en el momento de constituirse la pensión.

En el establecimiento de pensiones, a cambio de la cesión de bienes, si el importe de los bienes cedidos supera el capital de la pensión, el cesionario paga en dos momentos diferentes. Al constituirse la pensión por la diferencia entre el valor de los bienes y el capital de la pensión (al 3 ó al 6 por 100, según la naturaleza de los bienes).

Al extinguirse la pensión vuelve a contribuir por lo que en la base de la liquidación inicial dejó de pagar.

Téngase en cuenta que lo que tributa en este momento no es la extinción de la pensión, aunque esta circunstancia sea la que

se tome en cuenta para fijar el tiempo en que debe volver a pagar el cessionario. Esto es así por dos razones:

a) Porque se deduce de las normas del art. 15 que la extinción de pensiones no tributa en ningún caso (Véanse los diferentes párrafos).

b) Porque ello resulta de la letra del precepto. Lo veremos mejor con un ejemplo. Se constituye una pensión que, capitalizada, representa una cifra de 1.000.000 de ptas. Como contraprestación se entrega al pagador una finca que vale 1.500.000 ptas. Al extinguirse la pensión debe pagar el impuesto por 500.000 ptas (capital deducido inicialmente). Si se pagase por extinción de la pensión, en nuestro caso no se satisfaría nada, pues el valor de la pensión (1.000.000) fué satisfecho por el cessionario en el momento inicial.

¿Por qué, si no hay la justificación fiscal de gravar la extinción de la pensión, se establece esta división en el pago del tributo a favor del cessionario?

Debe ser por el deseo de favorecer las pensiones. Lo extraño es que con el precepto fiscal no se favorece al pensionista, sino al constituyente de la pensión. Y éste, al adquirir unos bienes, se encuentra en posición más privilegiada que un comprador, y es por esto por lo que choca tal protección.

Si una persona compra una finca realiza dos desembolsos: el valor total del inmueble o precio de la compra y el impuesto total también sin aplazamiento de ningún orden. El Reglamento le exige el pago instantáneo, aunque para el del precio se hubieran establecido diferentes plazos (art. 51).

En cambio, el pagador de la pensión tiene dos ventajas: que el capital de la pensión, generalmente, no lo entrega de una sola vez, sino en trácto sucesivo que puede ser muy dilatado. Y también se aplaza la exacción del impuesto por lo menos en cuanto a una fracción del valor de la cosa.

Aunque el Reglamento dice que «satisfará» el impuesto el cessionario al extinguirse la pensión, no se trata, aunque parezca denotarlo la palabra entrecomillada, de un caso de aplazamiento del pago, sino más bien de aplazamiento de la liquidación.

Lo expresan más claramente los párrafos 10 y 11, que ordenan atenerse a la tarifa vigente en el momento de constituirse la pensión.

Esto implica que lo aplazado es la liquidación. Liquidar es fijar la cuota contributiva, aplicando el tipo correspondiente al concepto examinado a la base establecida como valor de los bienes.

Siendo esto así, si se desconoce cuál será el tipo que la tarifa futura asignará a estas pensiones, forzosamente es pensar que nos hallamos ante un aplazamiento de liquidación.

La distinción entre ambas clases de aplazamiento no se basa en un simple malabarismo verbal, sino que responde a una diferenciación de consecuencias reales.

Si se aplaza el pago, la liquidación ya está girada, y la única oscilación afectante a la Hacienda será la que resulte de las variaciones del poder adquisitivo del dinero.

Si se aplaza la liquidación, ello afecta a la cantidad exigible en un doble concepto: el de la variabilidad derivada del dinamismo apreciativo del dinero y el consustancial al aplazamiento, ya que la existencia de uno u otro tipo de liquidación repercute inmediatamente en la cantidad liquidada.

Claro que, en definitiva, todo aplazamiento en la liquidación envuelve a la vez un aplazamiento en el pago, por ser aquélla presupuesto básico para éste.

«Los contratos de Seguros de rentas vitalicias celebrados con Sociedades legalmente autorizadas para realizar este género de operaciones, sólo devengarán el impuesto cuando se otorguen a cambio de la cesión de bienes que no consistan exclusivamente en metálico.»

Como éste apartado pretende constituir una especialidad, lo examinaremos desde el punto de vista de las posibles personas obligadas al pago, para ver si ha logrado su propósito.

a) La persona del pensionista. Conforme al art. 59, es quien debe pagar. Contribuye siempre por lo que percibe sin importar que su contraprestación sea de dinero o de bienes. Por tanto, no parece referirse a él el Reglamento, puesto que la norma representaría una inútil confirmación.

Veamos qué ocurre con lo que respecta a la Sociedad cesionaria. Si el pensionista entrega metálico no debe pagar la Sociedad. Pero esto ya lo ha establecido el Reglamento para toda clase de pagadores sin excepción. Luego no hay especialidad ninguna.

Si, como contrapartida de sus desembolsos, recibe determinados bienes, deberá pagár por el concepto de cesión. También esto lo preconiza con carácter de generalidad el párrafo 7.º del art. 15. ¿Qué valor tiene predicar lo mismo de las Compañías de Seguros?

Por otra parte, ¿por qué el que a cambio de la pensión recibe dinero no paga, y sí, en cambio, el que obtiene bienes determinados?

El apartado 6.º del art. 6.º sólo exime las entregas de metálico que constituyen precio de adquisición de bienes o pago de servicios.

Como la renta vitalicia no es una compraventa ni un arrendamiento, no le ampara la exención. El caso es más bien de no sujeción. Y es raro que lo que determina la sujeción al impuesto sea una circunstancia tan accesoria como lo es la de la naturaleza de los bienes ofrecidos en contraprestación, ya que institucional y fiscalmente el acto es el mismo si interviene dinero que si se transmiten otros bienes.

¿Será al pensionista al que se le exime de pagar cuando ofrece metálico a cambio? ¿Será que el legislador supone que si cede bienes a cambio escamotea un acto liquidable, ya que la entrega de metálico puede suponer un proceso beneficioso para la Hacienda?

El trámite impositivo que el legislador puede adivinar en estos casos sería éste: el pensionista tiene bienes. Los vende para obtener metálico. En la venta hay un primer acto sujeto. El dinero obtenido lo ofrece al que haya de pagar la pensión. Y como en la transmisión anterior ya pagó el comprador, se libera del pago al pensionista por el nuevo acto jurídico de constitución de la pensión.

Es la única explicación que permite la letra del precepto si se la quiere encontrar lógica, aunque ello no parezca muy ortodoxo.

LAS ACTAS DE NOTORIEDAD

Se argüía, y ello ha motivado la reforma fiscal en este punto, que las actas de notoriedad para inmatriculación de fincas, complementarias de un título público de adquisición, no estaban sujetas al impuesto, conforme a la legislación del año 1947. Así opinaba La Rica, a quien cita Roca Sastre en su *Derecho Hipotecario*.

Pese al gran ascendiente doctrinal de nuestro ex Decano, sostenemos la opinión contraria, siendo para confirmarlo conveniente que analicemos los preceptos de la legislación hoy derogada, así como el alcance de la legislación hipotecaria.

En el Reglamento hipotecario se distinguen tres clases de actas de notoriedad que intervienen, más o menos decisivamente, en la inmatriculación de fincas: las que complementan el título público de adquisición, las que incorporan documentos privados y las que acreditan haber adquirido por prescripción el derecho de aprovechamiento de aguas públicas a las que refiere el art. 70 del Reglamento hipotecario.

La Ley y el Reglamento del impuesto sólo exceptuaban del tributo las actas de notoriedad en el caso de que «se acredite haber satisfecho ya el impuesto por el título alegado como fundamento de ellas y por los mismos bienes».

La doctrina consideró que, en base a esta norma, no debían tributar las actas de notoriedad a las que se refiere el apartado B) del art. 199 de la Ley Hipotecaria.

Sin embargo, éstas eran las actas que mejor se adaptaban a la expresión legal, porque en ellas «se alegaba un título». Por el contrario, en las actas con incorporación de documentos privados no se alude a ningún título, porque el título acompaña al acta.

El legislador fiscal ha creído conveniente frenar aquella interpretación doctrinal, y por ello incluye en el grupo de los actos sujetos a «las actas complementarias de un documento público, necesarias para la inscripción registral de éste, e inmatriculación de las fincas en el mismo comprendidas, a que se refiere el apartado B) del art. 199 de la Ley Hipotecaria, cualquiera que sea el título de adquisición que en las mismas se alegue...»

«Necesarias para la inscripción registral de éste...»

Es ésta una expresión reiterativa. Bastaba con aludir a la «inscripción». Porque no cabe inscripciones extraregistrales, como no se puede ser blanco y negro a la vez.

«...Inscripción registral de éste e inmatriculación de las fincas...»

El precepto supone que los documentos se inscriben en el Registro y que «las fincas se inmatriculan». Como si se tratase de cosas diferentes. Sin advertir que los títulos sirven de vehículo para la inscripción, pero no son la materia propia del asiento. Lo

que se inscribe son los derechos constituidos sobre los bienes inmuebles. De ahí que sea correcto hablar de inmatriculación de fincas, por la confusión romanística entre el dominio de los inmuebles y los inmuebles mismos. Por ello inmatriculación de fincas, tanto vale como decir primera inscripción del dominio de un bien inmueble.

La forma de estar redactada la Ley al gravar las actas, «cualquiera que sea el título de adquisición que en las mismas se alegue...», si se interpretase literalmente implicaría que las actas con incorporación de documentos privados no deberían tributar, porque en ellas no se alega ningún título, sino que el título ha de aparecer, ha de ser visible externamente, junto con el acta o embobido en ella.

Es preciso tener en cuenta el diferente juego de las actas de notoriedad para examinar el alcance de la reforma.

1.º Las actas complementarias de un documento público tienen por cometido acreditar que el trasmítente, en virtud del título público de adquisición, hubo su derecho por título legítimo que no se puede aportar o porque se carece de él o porque, aun existiendo, no es inscribible.

En ellas si puede hablarse de «título alegado», porque en su propio contexto se hace alusión a un título, al cual suplen, y cuyas circunstancias esenciales deben reseñar.

A partir de la vigencia de la nueva Ley, estas actas resultarán muy gravadas. El adquirente, en virtud del título público, deberá pagar un 6,90 por 100 (el 6 por 100 más el recargo del 15 por 100), y el transmitente—la mayor parte de las veces será el mismo adquirente quien soporte los dos gravámenes—un 8,05 por 100 (el 7 por 100 más el recargo) por la adquisición anterior a su favor. En suma, una presión fortísima de un 14,95 por 100.

2.º En las actas con incorporación de documentos privados no podrá darse este resultado.

Tal vez la razón de existencia de las mismas consista en que, como un título privado no puede servir de vehículo para la inscripción (art. 3.º de la Ley Hipotecaria), necesita el legislador facilitar su acceso registral por medio de su incorporación a un documento público, cual es el acta de notoriedad.

Como decíamos antes, en tales actas no podrá originarse tal

resultado, porque dichas actas no acreditan la titularidad del transmitente. Su función propia consiste en constatar la notoriedad pública de la adquisición del directo inmatriculante, cuyo título, por ser un documento privado, no lleva aparejada la fehaciencia frente a terceros del «hecho» que motiva su otorgamiento. La deficiencia del documento se subsana, en cierto sentido, con el acta, cuyo cometido propio, según definición legal, es acreditar «hechos» notorios.

Pero a diferencia de las anteriores, no sirven de apoyo al título del transmitente, si no al del adquirente.

Por ello, en estas actas, el legislador, pese a su casuista discriminación, o tal vez por ella, carece de un arma automática para hacer tributar posibles omisiones anteriores. Si el documento privado que se incorpora al acta pagó anteriormente, tal acta estará exenta. Si no pagó a su debido tiempo, contribuirá el acta, pero no la transmisión privada.

Por ello, el inciso legal, predicado con tono de generalidad, que exceptúa las actas «cuando se acredite haber satisfecho el impuesto por la transmisión, cuyo título se suple con ellas y que se alega como tal en las actas», es inaplicable a las que incorporan documentos privados. En este supuesto no se evita, pues, la evasión fiscal por la anterior transmisión, al menos *ope legis*, ya que siempre quedará a salvo la función inspectora de los liquidadores.

Si se observasen los preceptos reglamentarios, estas actas no tributarian nunca. Porque los Notarios no deberían admitir los documentos privados que constatan la adquisición inmatriculadora si no llevasen la nota de pago de tributo, en cumplimiento del artículo 186 del Reglamento. Y si el título privado pagó, el acta está exenta. Como la justificación de que el acta tribute está en no «haber pagado por el título alegado en ella», siempre que se diese el supuesto de hecho de la exacción ello supondría una inobservancia de normas reglamentarias.

3.º Las actas del art. 70 del Reglamento hipotecario constituyen una curiosa excepción al concepto de la inmatriculación. Se entiende unánimemente que la primera inscripción de una finca en el Registro tiene que ser de su dominio. Sin embargo, la anotación preventiva a que da lugar el acta de notoriedad que analizamos, constata no una titularidad dominical, sino un derecho de

aprovechamiento de unas aguas de dominio público. Un derecho de disfrute, al fin—ya que la propiedad pertenece al Estado—, que en ortodoxia inmobiliaria no debiera admitirse en funciones inmatriculadoras.

Estas actas, por ser inmatriculadoras, están, en principio, sujetas al impuesto. Pero si nos esforzamos por indagar el significado verdadero de las mismas, y su finalidad jurídica es difícil justificar la imposición.

Esta acta de notoriedad tiene por objeto acreditar una adquisición realizada por prescripción, como la escritura pública de compraventa es el documento que da fehaciencia de una adquisición derivativa.

Ahora bien: ya sabemos que la legislación del impuesto no sujeta las adquisiciones originarias (ocupación) o semioriginarias (usucapión).

La acción fiscal sólo se extiende a los actos de circulación de riquezas, en los que hay un transmitente y un adquirente, y se ve paralizada cuando el juego por ella previsto no se produce.

Como la prescripción adquisitiva no figura ni en la lista de los actos sujetos ni tiene un tipo autónomo asignado en la tarifa, forzoso es considerarla un acto no sujeto.

Sabemos que las actas de notoriedad, al igual que las declaraciones de obra nueva, son medios establecidos para extender la acción fiscal a aquellos actos que se evadieron del tributo en la fecha en que se produjeron. Presuponen, por tanto, que el acto inicial estaba sujeto, porque sólo está en condiciones de esquivar los derechos del Fisco quien frente a él tiene una obligación tributaria.

Pero como la usucapión no es acto sujeto, tampoco debiera serlo el documento notarial que la constata, ya que el acta carece de auténtica sustantividad fiscal, representando una medida sancionadora o de cobro *a posteriori*.

La misma Ley, con sus expresiones, nos ratifica este criterio. Dice que las actas tributarán, salvo «cuando se acredite haber satisfecho el impuesto por la transmisión, cuyo título se suple con ellas».

Pero en el caso de la usucapión no ha habido tal «transmisión». No hay el entrecruce de voluntades característico de los negocios derivativos.

Por ello, *de lege ferenda* opinamos que debiera, en la futura reforma de la legislación fiscal, incluirse en la lista de los actos sujetos, toda adquisición que produjera en una persona un incremento patrimonial, y entre ellas, las originarias o semioriginarias. Es cierto que el gravamen se extiende, teóricamente, a los actos de circulación de riquezas. Pero tal circulación, abstracción hecha de la voluntariedad del supuesto, se produce también en las adquisiciones a que nos venimos refiriendo.

IMPUESTO SOBRE LAS DECLARACIONES DE OBRA NUEVA

La nueva Ley y la tarifa dedican especial interés a las declaraciones de obra nueva de inmuebles o buques, que deben tributar en el caso de no haber satisfecho el impuesto por el contrato de construcción.

Estas nuevas disposiciones habrán de suscitar indudablemente repetidas reclamaciones por parte de los contribuyentes.

No será aislado el caso de una construcción realizada hace diez años que interese constatar en la hoja tabular de una parcela de terreno.

Aunque la escritura, declarando la obra nueva sea del año 1958, no dejará de extrañar al contribuyente la liquidación que se pratique.

—«¿Cómo se me obliga a pagar por el concepto de *obra nueva* por una edificación que se construyó en 1948?—se preguntará el contribuyente.

Debe tenerse en cuenta, para evitar equivocos, que la declaración de obra nueva es un documento de tendencia registral. Es uno de los procedimientos empleados para conseguir un perfecto paralelismo entre el Registro y la realidad jurídica extraregistral. Y cuando se habla de obra nueva se emplea la frase con toda propiedad, cualquiera que sea el tiempo en que la declaración se haga. La obra es «nueva» con respecto al folio registral de la finca en cuestión, inscrita sin aludir a ella. Es el registro quien, con la declaración, estrenará una obra, que en el tiempo puede ser más o menos vieja.

La declaración de obra nueva es un documento de significación registral. Presupone una finca inscrita sólo en lo que tiene de terreno, en la que, andando el tiempo, se verifica una construcción o plantación. Y la declaración de obra nueva es el título adecuado para constatar hipotecariamente las efectuadas, con objeto de que el Registro describa la finca tal como es en la realidad.

No entraña en si ningún negocio jurídico, ningún acto de circulación de riqueza. Es un documento que se limita a consignar algo que aconteció en un tiempo pretérito, más o menos cercano.

El contrato de construcción representa la verdadera sustancia jurídica de estas obras. Como cualquier otro contrato (el de compraventa, por ejemplo, gravado con el tipo del 3 ó del 6 por 100) sirve de origen a las obligaciones reciprocas de los contratantes. Genera el crédito refaccionario y el derecho a exigir la realización de las obras.

Por el contrario, la declaración de obra nueva carece de contenido contractual. No constata ninguna transmisión jurídica de riqueza, que es lo que sirve de base a esta imposición. Consigna un hecho pasado susceptible de producir determinadas operaciones registrales.

La doctrina, fijándose en la similitud entre el impuesto de Derechos reales y el del Timbre, los diferencia diciendo que el primero grava los actos jurídicos, y el segundo los documentos.

Sin embargo, en el caso de estas declaraciones de obra nueva, lo único que legitima la imposición es la existencia del documento. Pudiera afirmarse que se trata de un documento sustantivo, ya que no encierra ningún acto jurídico fiscal. El contrato de construcción antecedente, consignado en el oportuno documento, era el que verdaderamente exteriorizaba un contenido jurídico. Este es, pues, un supuesto en el que el impuesto de Derechos reales grava directamente un documento.

La Ley, para evitar la doble imposición, condona el pago en los casos en que se haya satisfecho el impuesto por el contrato de construcción. Según esto, parece que siempre que no se haya pagado por el contrato de obra, habrá que pagar por la declaración de obra nueva subsiguiente. ¿Incluso cuando la construcción tiene una antigüedad de veinte, treinta o más de cuarenta años?

Creemos que no. Este precepto debe armonizarse con los demás

de la Ley. La Ley, con alcance general, preceptúa que la acción para liquidar prescribe a los diez años.

Transcurrido, pues, el decenio de vigencia del crédito financiero, habrá prescrito el derecho a liquidar el contrato de construcción.

Ello origina el siguiente régimen distintivo:

1.º Si la declaración de obra nueva es anterior al 1 de mayo de 1958—fecha de entrada en vigor de la nueva Ley—, la declaración de obra nueva no tributará, porque anteriormente no era un acto sujeto, y, por otra parte, la Ley no es retroactiva, con la sola excepción de los documentos que hubieren dejado de presentarse dentro del plazo reglamentario (disposición transitoria 1.º).

2.º Si la declaración de obra nueva es posterior a esa fecha, habiéndose comenzado la construcción después de la promulgación de la nueva Ley sin haberse acreditado la satisfacción del impuesto por el contrato de construcción, se aplicará el tipo correspondiente a las declaraciones de obra nueva, según su clase.

Aunque se trate de obras realizadas antes de la vigencia de la nueva Ley, podrá darse el supuesto de practicar las oficinas liquidadoras las correspondientes liquidaciones, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción del impuesto y concurriendo en el contribuyente la omisión del deber de presentación en plazo. Con ello se ha variado sensiblemente la práctica anterior, que consistía en devolver la escritura con nota de no sujeción, siempre que la misma se limitase a constatar una obra nueva.

Pueden ofrecerse algunos supuestos en los que una obra o construcción no deberá pagar el impuesto, y en consecuencia, tampoco debiera contribuir la declaración de obra nueva subsiguiente.

Téngase en cuenta que la Ley incluye en la nómina de los actos sujetos a los «contratos de obras». Por ello, se requiere que el trabajo efectuado responda a un efectivo entrecruce de voluntades.

Esto admitido, se nos ocurre un supuesto que pudiera plantear dudas. Cuando una empresa constructora—o de otra índole—edifica para sí misma, valiéndose de sus propios empleados. ¿Existe el contrato de obra, que justificaría la sujeción al impuesto?

El foco de luz, aclarador de este problema, lo constituye la distinción entre el contrato de arrendamiento de obra y el de arrendamiento de servicios.

Tradicionalmente ha sido fácil deslindar las dos especies de arrendamiento. Pero, aparentemente al menos, enturbia la nitidez divisoria la Ley del contrato de trabajo de 25 de enero de 1944, que incluye en el ámbito del contrato de trabajo (al que considera como género y no como especie) a los arrendamientos de obra y a los de servicios.

Considérese la construcción como un arrendamiento de obra o como un contrato de trabajo, lo cierto es que siempre se podrá diferenciar del contrato de prestación de servicios personales. En este último, lo que se promete es una actividad continuada. Es la prestación de un tiempo de trabajo, sin pensar en el resultado que produce ese trabajo. Mientras que en el contrato de obra se atiende al resultado que ha de producir el trabajo de una persona, la que queda en plena libertad de organizar su actividad en la forma que prefiera.

LAS OBRAS REALIZADAS PARA SI MISMA POR UNA EMPRESA CONSTRUCTORA

La empresa constructora que emplea unos albañiles, celebra con ellos un contrato de arrendamiento de servicios más o menos duradero. El contratista se compromete a realizar obras; sus empleados sólo trabajo. Sin que el hecho de que la obra se la quede para sí el primero trueque la naturaleza del trabajo de sus operarios.

La distinción entre el arrendamiento de obras y el de servicios tiene importancia si nos fijamos en el núm. 6.^o de la tarifa, que sujeta al tipo del 0,75 por 100 los contratos de prestación de servicios personales, siempre que no ostenten carácter de permanencia y se refieran a actividades por tiempo limitado u *obra determinada...*

En virtud de esta norma, el arrendamiento de servicios debe contribuir. El núm. 20 de la misma tarifa, sujeta a idéntico tipo los contratos de obra. Ambas especies de arrendamiento deben, pues, contribuir.

Si el acto originario pasó desapercibido para la Administración

ción, eludiendo el pago, pero posteriormente se presenta en las oficinas fiscales una declaración de obra nueva, el procedimiento administrativo varía en uno y en otro caso.

1.º Si el contrato inicial lo fué de obra, la Hacienda, en virtud del mandato legal del art. 2.º y de lo dispuesto en la tarifa, percibirá el impuesto por el concepto de «declaración de obra nueva».

El tipo aplicable, y generalmente también la base, es idéntico si se tributa por el contrato de construcción o por la declaración subsiguiente. Sin embargo, si se siguiesen las reglas generales de liquidación y exacción, la que se practicase por la declaración rebasaría a la procedente por el contrato de obra, ya que a la cuota correspondiente habría que sumar las multas consiguientes. Pero evita esta posibilidad la redacción de la Ley y de la tarifa.

2.º De ahí la diferencia que antes apuntábamos. Si se presenta en una oficina liquidadora una declaración de obra nueva, respecto a la construida por el propio declarante para sí mismo, a la escritura pública habría que apostillarla con la nota de no sujeción. Porque la declaración de obra nueva debe pagar, si no pagó, el contrato de construcción. Y como aquí no hubo «contrato de construcción», desaparece la finalidad asegurativa de la declaración de obra nueva.

No obstante, por vía indirecta dicho documento podría cumplir una importante función fiscal. Ya sabemos que están gravados los contratos de prestación de servicios personales que se refieran a actividades profesionales por tiempo limitado u *obra determinada*.

La escritura pública podrá servir, según esto, para investigar el impuesto correspondiente a los contratos de trabajo realizados por el constructor con los elementos técnicos o con los operarios, que estarán sujetos, si se concertaron en atención a la edificación o por un tiempo determinado, que comprendiese el de la obra realizada. Con posibilidad de recobrar la cuota, intereses y multas correspondientes a los actos que escaparon a una oportuna declaración fiscal.

EL CONTRATO DE OBRA Y LA LEY DEL CONTRATO DE TRABAJO

Ya hemos apuntado anteriormente la falta de discriminación entre las dos clases de arrendamientos a que conduce la mencionada Ley.

Sin embargo, sólo en una medida limitada se comprende en dicho texto el arrendamiento de obra, ya que para incluir tal modalidad en su ámbito exige la Ley que la obra se ejecute bajo dependencia ajena.

Por ello, aparte de lo ya dicho, la Ley nos brinda un nuevo argumento para afirmar la no sujeción de las construcciones que un empresario realiza para sí mismo, ya que, aunque sus operarios se hubiesen obligado para con él a realizar una obra, por las circunstancias de que prestan sus servicios bajo la dependencia de aquél, habría que reputar legalmente el contrato como de trabajo.

JOSÉ MENÉNDEZ
Registrador de la Propiedad.