

Tres problemas tributarios en tres leyes recientes: Viviendas de renta limitada, Hipoteca Mobiliaria y Urbanismo

I

CONSIDERACION PRELIMINAR

Dictadas recientemente esas disposiciones, su contenido ha hecho nacer grandes problemas y bastantes alteraciones en cuanto al Impuesto de Derechos reales, que nos ha movido a tratar de los mismos en el presente, exponiendo su contenido y aludiendo a sus soluciones, o a sus posibles soluciones, tanto a las que se basan en la misma legislación, como a aquellas otras que necesitan de la urgente publicación de disposiciones complementarias. Lo que vamos a llevar a efecto con la debida separación entre esas dispares disposiciones legislativas.

II

VIVIENDAS DE RENTA LIMITADA

La Ley de 15 de julio de 1954 («B. O.» del 16) ha creado un grupo especial de viviendas que denomina en su art. 1.º de «viviendas de renta limitada», a las cuales ha concedido una serie de bene-

ficios, entre los que hemos de destacar los que interesan a nuestro estudio, o sean, los referentes al Impuesto de Derechos reales.

Se determinan como tales por el art. 8.º: a) Exenciones y bonificaciones tributarias, las cuales son de aplicación a todos los promotores de esas viviendas a que se refiere el art. 5.º, o sea, a los particulares que construyan su propia vivienda; a estos mismos, a las Empresas constructoras y a las Sociedades inmobiliarias que edifiquen con ánimo de lucro para arrendarlas o venderlas; a los Ayuntamientos, Diputaciones, etc., bien cuando las realicen por sí o por instituciones autónomas; a la Obra Sindical del Hogar; a Ministerios y Organismos oficiales que las lleven a efecto por sí o por intermedio de Patronatos, con destino a sus funcionarios o empleados; Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana; Corporaciones y Colegios profesionales para sus miembros y colegiados; Cooperativas Sindicales de Edificación, Mutualidades y Montepíos libres (no los establecidos por la Reglamentación del Trabajo) con destino a sus asociados; Entidades benéficas de construcción y Cajas de Ahorros; Empresas industriales, agrícolas y comerciales, individuales y colectivas, para alojar a su personal; Diócesis y Parroquias, para los sacerdotes y auxiliares a su servicio, y los que por Decreto puedan ser incorporados a esta relación. Cuyo precepto ha sido transcrito en el apartado f) del art. 15 del Reglamento dictado para la ejecución de esa Ley en 24 de junio de 1955, con la única modificación de añadir a esa relación al Instituto Social de la Marina.

La bonificación que interese a nuestro estudio está recogida por el art. 10 de la Ley, transcrito a su vez en el 25 de su Reglamento, por los que se expresan:

«Exenciones y bonificaciones tributarias.—Gozarán de exención total de los Impuestos de Derechos reales y transmisión de bienes y del Timbre del Estado:

1.º Los contratos de opción, adquisición y permuta de los terrenos comprendidos en los proyectos de «viviendas de renta limitada», aprobados por el Instituto Nacional de la Vivienda, debiendo consignarse en el documento correspondiente esta aprobación

2.º Los contratos de arrendamiento, venta o cesión gratuita por el Estado, Provincia o Municipio, o los particulares, de terrenos de su propiedad con destino a la construcción de «viviendas de renta limitada».

3.º Los contratos de construcción o ejecución de obras consignados en documento público o privado, celebrados por las entidades o los particulares promotores de proyectos de «viviendas de renta limitada», o por los constructores y adjudicatarios de tales obras, así como las declaraciones de obra nueva correspondientes.

4.º Los contratos de préstamo hipotecario que se destinen exclusivamente a la construcción de «viviendas de renta limitada», conforme a proyecto aprobado por el Instituto Nacional de la Vivienda, siempre que el interés concertado no exceda del cuatro y medio por ciento y su plazo sea inferior a diez años. Del mismo beneficio gozará la cancelación, ampliación, posposición y prórroga expresa de estos préstamos.

5.º La constitución de Sociedades inmobiliarias, cuya finalidad exclusiva sea la construcción de «viviendas de renta limitada» y la puesta en circulación de acciones por estas mismas Sociedades, así como la emisión, transformación, amortización o cancelación de Obligaciones, sean o no hipotecarias, realizadas por entidades de cualquier clase, destinadas exclusivamente a la construcción de estas viviendas. Para gozar de este último beneficio se requiere que la emisión de Obligaciones haya sido aprobada previamente por el Instituto Nacional de la Vivienda.

6.º La concesión de anticipos y préstamos por parte del Instituto Nacional de la Vivienda.

7.º Las herencias, legados, donaciones y subvenciones a favor de entidades públicas o benéficas, con destino a la construcción de «viviendas de renta limitada».

8.º La primera transmisión de dominio de estas viviendas, siempre que tengan lugar dentro de los veinte años siguientes a la fecha de su calificación.»

El Reglamento aludido ha venido a precisar los requisitos y trámites de esas exenciones, alterando un poco la interpretación literal del precepto transcrito.

Así vemos, que el párrafo 1.º del artículo 31 dispone que: «Para aplicar las exenciones tributarias señaladas en los números 1.º y 2.º del artículo 25 (contratos de opción, adquisición y permuta de solares, y de arrendamiento, venta o cesión gratuita de éstos por el Estado, Provincia o Municipio), bastará que los respectivos documen-

tos se haga constar que el contrato se celebra con el exclusivo fin de construir viviendas de renta limitada», añadiéndose a continuación por el párrafo 2.º, que: «En virtud de esta declaración se extenderá el contrato sin el Timbre del Estado y la Oficina Liquidadora del Impuesto de Derechos reales consignará la nota de exención, que tendrá carácter provisional. Dentro del plazo de un mes desde la fecha de la calificación definitiva de las viviendas, el propietario vendrá obligado a presentar de nuevo el contrato en la Oficina Liquidadora y a justificar mediante certificación del Instituto Nacional de la Vivienda el otorgamiento de aquella calificación, a fin de que la exención provisionalmente declarada se eleve a definitiva.»

El precepto cumple así el requisito final del párrafo 1.º del artículo 10 de la Ley, pero entendido desde el punto de vista de la tramitación de esos expedientes sobre viviendas de renta limitada, aunque quizá por una redacción apresurada del artículo del Reglamento que hemos transcrito, se ha omitido el desarrollar un procedimiento que permita el que las Oficinas Liquidadoras puedan tener un conocimiento inmediato de los acuerdos sobre calificación que puedan afectar a exenciones declaradas por ellas, que ahora queda casi al arbitrio del presentante, pese a lo dispuesto por el párrafo 2.º, dándose ocasión con ello a posibles evasiones del Impuesto, mediante el recurso de dejar transcurrir los plazos de prescripción. Es cierto que el proceder de esas Oficinas habrá de ser el de redactar la oportuna ficha, que le permitirá determinar un plazo prudencial para la obtención de la calificación de la vivienda, en cuyo caso y ante la falta de la nueva presentación del documento, dirigirse a la Delegación Provincial del Instituto Nacional de la Vivienda a que corresponda el solar de que se trate, con el fin de que se le indique por ese organismo si se obtuvo la calificación o fué denegada; sin embargo, en la generalidad de los casos no resultará eficaz esa actuación, dada la forma en que son tramitados los expedientes por el organismo citado, constituyendo así esa indagación un trabajo casi inútil de la Oficina Liquidadora, que hubiese sido evitado fácilmente, asegurando a la vez el impuesto mediante la oportuna disposición que armonizase la labor de esas dos Oficinas.

Establece, por último, el citado artículo en su párrafo 3.º, que «en los casos en que por cualquier causa no tuviere lugar la realización del proyecto, los propietarios vendrán obligados a presentar el contrato en el plazo de un mes desde la fecha en que por el Insti-

tuto Nacional de la Vivienda se deje sin efecto su aprobación, al objeto de que las Oficinas Liquidadoras del Impuesto de Derechos reales que hubieren declarado la exención provisional practiquen la liquidación correspondiente».

Ante el contenido de ese párrafo tendremos que repetir la tacha de redacción apresurada que hicimos antes y los comentarios que ello nos produjo, pues, ¿qué ocurrirá si el interesado no presenta el documento?; generalmente, nada, salvo que podrá iniciar la prescripción, ya que si bien se dice en el párrafo 3.º del artículo 93 que de la calificación definitiva se tomará razón en el Registro de la Propiedad a fin de asegurar la devolución de las exenciones tributarias, en los casos de descalificación de una vivienda que anteriormente obtuvo la de vivienda de renta limitada, la no aprobación del proyecto no se exige que sea comunicada a la Oficina Liquidadora, ni podría serlo aunque se hubiese ordenado, ya que no existe constancia en el expediente incoado en la Delegación Provincial del Instituto de cuál haya sido la Oficina Liquidadora que declaró la exención, puesto que el artículo 70 del Reglamento sólo exige como justificante de la titularidad dominical sobre el inmueble la certificación del Registro de la Propiedad, la cual, al poder ser «en relación», que será lo más frecuente por su economía y rapidez, no contendrá datos bastantes para averiguar cuál fué la Oficina Liquidadora que efectuó la del documento en cuya virtud se realizó la inscripción de la que se certifica.

El mismo párrafo transcrito motiva otras varias cuestiones interesantes en cuanto a la liquidación. La primera que nos plantea es la de determinar si esa presentación dentro del plazo de treinta días, contados desde la fecha en que se deje sin efecto la aprobación por el Instituto Nacional de la Vivienda, deberá motivar una liquidación sin multa, como si hubiese sido hecha dentro de plazo contado desde la fecha del documento.

Estimamos que del contenido del precepto resulta evidente la práctica de una liquidación sin sanción, pero a mayor abundamiento, al tratar el artículo 98 de la descalificación de las viviendas a instancia del propietario mismo, dentro de los veinte años, contados desde la fecha de la calificación, obliga al mismo a satisfacer el importe de las exenciones y a la vez que ellas, los intereses legales de demora, sin que ordene la liquidación de ninguna clase de multa. Por ello resulta lógico estimar que en el caso de que ahora tratamos y

dado que en él no se ha realizado siquiera esa salvedad en cuanto al pago de los intereses legales, la liquidación que se efectúe será una liquidación normal como si fuese dentro de plazo, sin imposición de multas e intereses.

El segundo problema se refiere al Impuesto del Timbre, y aunque nada dice respecto de él el párrafo de que estamos tratando, hemos de considerar que en el mismo se contiene de una manera implícita la idea de que en ese momento deberá efectuarse el oportuno reintegro del documento con el timbre que corresponda, ya que perdida la exención, ello deberá proceder en cuanto a todos los impuestos a que el beneficio fiscal se refería, y, en consecuencia, deberá serle exigido el del Timbre por el Liquidador del de Derechos reales, dado su carácter de Inspector permanente del Timbre que obstanta al actuar como tal Liquidador del de Derechos reales.

No ocurre lo mismo respecto al timbre que correspondía a la matriz, ya que respecto a ésta no debió alcanzarle el beneficio fiscal, puesto que el obligado a su pago será el transmitente o vendedor, en los casos del párrafo 1.º del artículo 25, y en los que lo fuese el Estado, Provincia o Municipio, al no poder repercutir su cobro contra el otro contratante, se le habrá tenido que aplicar su exención propia, y no la derivada de estos preceptos, sin que a estos efectos se permita, en ninguno de los dos casos, el cambio de la persona del contribuyente en virtud de pacto al efecto. Quedan así las permutas como únicos casos dudosos, pero entendemos que no deberemos apartarnos en cuanto a ellas del régimen expuesto para las compraventas.

El artículo 32 recoge otras normas aclaratorias del contenido del 25 que encabeza el presente, determinando que: «Para gozar de la exención del impuesto en los casos a que hace referencia el número 7.º del artículo 25, las entidades benéficas (que adquieran por herencia, legado, etc.) habrán de garantizar en la forma que a continuación se expresa el empleo de los bienes que reciban con destino a la construcción de viviendas de renta limitada.

»Si lo adquirido consistiera en terrenos edificables, quedará en suspenso el plazo de presentación de documentos a las Oficinas Liquidadoras hasta que se aprueben los proyectos correspondientes, para lo cual el Instituto fijará al beneficiario un plazo en relación con la im-

portancia del proyecto. Aprobado éste, se declarará la exención, haciéndose constar en el documento, por medio de la correspondiente rota, que los terrenos quedan afectos al pago del impuesto no liquidado, para el supuesto de que no se realice la construcción proyectada. De esta afección se tomará razón en el Registro de la Propiedad. La afección cesará y la nota se cancelará cuando a la recepción de las obras se obtenga la calificación definitiva de la construcción correspondiente.»

El precepto hubiera requerido ciertas aclaraciones, que hoy resultan más necesarias dado el que ha sido publicada la Ley de 20 de julio de 1955 («B. O.» del 21) sobre la Liquidación del Impuesto de Derechos reales en cuanto a las adquisiciones que se lleven a efecto por las fundaciones benéfico-docentes: por ello, coordinando ambas normas, podríamos sentar las tres reglas siguientes:

1.^a Cuando la «entidad pública» de que se trate sea el Estado, la Provincia o el Municipio, la amplia exención de este impuesto de que disfrutaban todas ellas hace innecesario la declarada en esta nueva legislación, quedando por ello sin aplicación la regla aclaratoria transcrita, con sus aplazamientos y notas

2.^a Si la entidad fuese un establecimiento de beneficencia o de instrucción pública, sostenido con fondos del Estado, la Iglesia o Corporaciones locales, de Auxilio Social o del Cuerpo de Mutilados de Guerra por la Patria, la exención general concedida a ellos por el artículo 1.^o de la Ley aludida hace innecesaria también la aplicación del número 7.^o del artículo 25 y del artículo 32 de la que estamos comentando.

3.^a Sólo tendrán aplicación estos preceptos cuando la herencia, legado, donación o subvención se efectúe en favor de establecimientos de beneficencia de carácter privado o de fundación particular, sin que el término «benéfico» que utiliza el número 7.^o del artículo 10 de la Ley y del 25 de su Reglamento pueda ser interpretado en un sentido gramatical y lato, sino el de que ese calificativo de benéficas deberá ser legal, por lo que para ser consideradas como tales se requerirá el que la entidad de que se trate reúna los requisitos exigidos por la legislación para gozar de la calificación oficial de benéfica.

Aunque parece evidente por el contenido del artículo 32, no queremos omitir el hacer constar, que el aplazamiento a que se refiere

se contrae sólo a la liquidación que proceda por los terrenos edificables, objeto de la donación, legado, etc., sin que suponga la concesión de igual beneficio en cuanto al resto de los bienes comprendidos en la misma herencia o donación, caso de que en ella existan más o disposiciones distintas a las que afecta la exención.

Respecto a las exenciones establecidas por los restantes números del artículo que comentamos, no se establecen normas aclaratorias en el Reglamento, pero en todos ellos, salvo en cuanto al número 5.º, su realización supone la aprobación del proyecto, cuya justificación ante la Oficina Liquidadora motivará el que la exención respectiva pueda ser declarada con carácter definitivo.

En cuanto a la exención contenida en el número 5.º, si la Sociedad inmobiliaria ha de tener para ello como finalidad «exclusiva» la construcción de esta clase de viviendas, la exención no podrá ser utilizada con fines distintos a los perseguidos con estas disposiciones, quedando así garantizada la finalidad perseguida por la Ley

Hemos de tratar, por último, de los casos de descalificación y sus efectos en cuanto al Impuesto ; por ello, al terminarse la construcción de la vivienda podrá otorgarse su calificación definitiva por el Instituto Nacional de la Vivienda, según dispone el artículo 93, en cuyo caso procederá el tomar razón de ella en el Registro de la Propiedad, a los fines de garantizar el pago de los impuestos, cuya exención fué oportunamente declarada. Ahora bien, si se denegase la calificación definitiva, como prevé el artículo 94, aunque en el mismo no se diga nada a este respecto, entendemos que deberá procederse como si la descalificación se produjese a instancia del propietario, de la que después trataremos, ya que deberá producir análogos efectos la solicitada por el propietario que la fundada en «que las obras no se hayan ajustado al proyecto en extremos esenciales».

La descalificación voluntaria está recogida por el artículo 98, que autoriza el que si dentro de los veinte años contados desde la fecha de la calificación definitiva, se desease por el propietario no continuar sometido por más tiempo a las limitaciones que esa califica-

ción entraña, se pueda solicitar la descalificación, que podrá serle concedida siempre que de ella no se deriven perjuicios para tercero. Una vez concedida, dispone el párrafo 2.º del mismo artículo: «La descalificación llevará consigo la obligación de reintegrar en su totalidad los auxilios económicos directos recibidos, incluso las primas, así como la de satisfacer al Estado, Provincia o Municipio el importe de las bonificaciones y exenciones tributarias disfrutadas, con los intereses legales de todo ello.» Aunque no diga nada al respecto, no deberán satisfacerse las que ya estén prescritas, para lo que nos fundamos en que al tratar la Ley de la descalificación como sanción al propietario, más rígida por tratarse de una penalidad, hace precisamente la salvedad de dejar fuera de la obligación de pago a las que estuviesen prescritas y no puede ser de peor condición la descalificación voluntaria de la que se lleva a efecto como sanción.

En cuanto a la descalificación indicada, o sea, a la impuesta por vía de sanción, se dispone en el número 2.º del artículo 125 que ella implicará el abono de todas las exenciones, con sus intereses legales, exceptuándose las que estuviesen prescritas. No se dice nada respecto a si deberán ser satisfechas con multa (por falta de presentación dentro de plazo), lo que induce a sostener que no se ha estimado por el legislador la procedencia de ella, ya que la referencia que realiza respecto a los intereses legales hace que no se pueda sospechar un olvido, ni aún menos una remisión a las normas generales del Impuesto. Aparte de los casos en que la presentación a liquidación se realice fuera del plazo legal, contado desde la descalificación, en que procederá la multa por esta demora y la cual no tenía que ser prevista por la Ley para su aplicación.

III

HIPOTECA MOBILIARIA

La Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento, de 16 de diciembre de 1954, ha venido a dar una nueva regulación a estas figuras jurídicas, que a su vez plantean ciertos problemas fiscales que no podían ser recogidos en ella, pese a haber dictado una

disposición de este carácter que constituye una novedad en la materia a que se refiere, aunque esté inspirada en disposiciones similares recogidas ya en la legislación del Impuesto, por lo cual vamos a tratar separadamente de los problemas fiscales referentes a una y otra de esas figuras jurídicas, exponiendo al final el contenido de esa disposición por ser común a ambas

Hipoteca Mobiliaria.—El punto fundamental de que es necesario tratar entre los planteados por esta institución es el de determinar si ésta deberá ser considerada fiscalmente como un acto no sujeto, o como un acto liquidable, y en este caso si lo es por el concepto de Derechos reales, o por el de Fianza, o, finalmente, por el de Hipoteca, estimándola como una hipoteca más.

La primera de esas soluciones apenas requiere comentario para ser desechada, ya que hasta la misma Ley, como después veremos, parte del supuesto de que procede su liquidación al autorizar el afianzamiento del impuesto que corresponda, con el fin de poder proceder a su inscripción antes de que haya sido satisfecho.

Queda así la otra alternativa, con su triple solución como problema a resolver.

En cuanto a la primera de ellas, podríamos estimar que, por ser un derecho real más, debería liquidarse como tal; pero a ello se opone el contenido del artículo 12 del Reglamento del Impuesto, ya que como dijimos en otra ocasión (Repertorio Alfabético del Impuesto, página 272), ese artículo «deja fuera de sus normas a los derechos reales de garantía, ya que aunque de una manera expresa sólo excluye al de hipoteca, no puede entenderse que comprende a los demás, pues sin hacer ninguna afirmación al respecto, trata luego en artículo independiente, como es el 14, de otro derecho real de garantía, como es el de anticresis, que hemos visto que no le excluye especialmente como a la hipoteca de los derechos reales regulados por el artículo 12, «ocurriendo lo mismo con la prenda», siendo «evidente que la legislación del Impuesto quiere dar un trato de favor a los derechos reales de garantía», en cuyo criterio han venido manteniéndose siempre las distintas leyes reguladoras de este tributo, sin que podamos dudar siquiera de que esta modalidad de hipoteca constituya un derecho real de garantía.

La liquidación por el concepto de Fianza sería la solución ecléctica, lo que ya nos hace mirarla con disfavor, pero no a nosotros solo,

ya que en caso similar, como era el de la liquidación de los créditos refaccionarios en época en que estaba permitida por el Reglamento del Impuesto la liquidación **por** conceptos similares o análogos, se determinó por el Tribunal Gubernativo de Hacienda, en Resolución de 28 de mayo de 1923, que éstos debían considerarse como hipotecas a los efectos del Impuesto.

Opónese también a esta solución el que según el número 10 del artículo 5.º y el párrafo 2.º del artículo 17, ambos del Reglamento, las fianzas liquidables como tales sólo serán las que la doctrina civil considera como de garantía personal y en cuanto a las de garantía real, únicamente las de «carácter pignoraticio»; siendo así que la Hipoteca Mobiliaria no es ni jurídica ni históricamente considerada una garantía pignoraticia, habiéndose vuelto con la orientación sustentada en esta Ley al concepto tradicional de la hipoteca en el Derecho romano, que se fijaba para ello en el desplazamiento de la posesión como medio para distinguir la Prenda de la Hipoteca.

Finalmente, es la liquidación por el concepto de hipoteca la que entendemos que deberá serle aplicada, y no porque tengamos que realizar para ello una asimilación, sino por entrar de lleno esta modalidad en las normas dictadas para las hipotecas en general por la legislación del Impuesto.

Evidentemente que el número 3.º del artículo 5.º del Reglamento, determinante de la sujeción al Impuesto de las hipotecas, está situado dentro del grupo dedicado a los actos sujetos «con relación a bienes inmuebles»; pero también lo es, que el número 1.º del artículo 13, que desarrolla al citado, no dice nada sobre que se refiera a inmuebles solamente, sino que sólo habla de hipotecas, y que el párrafo 1.º del artículo 45 del mismo Reglamento considera como «bienes inmuebles a los efectos del Impuesto, además de los calificados como tales por el Derecho civil común o administrativo, las *instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente*, siquiera por la forma de su construcción sean perfectamente transportables y aún cuando el terreno sobre el que se hallan situadas no pertenezca al dueño de las mismas», quedando dentro del concepto subrayado los establecimientos comerciales e industriales y la maquinaria industrial, ambos objetos precisos de la hipoteca mobiliaria, aunque reconocemos que al redactarse el precepto no se pensó en esta posible aplicación, ampliándose ese criterio en cuanto a las aeronaves, pues la Ley de Bases del Código de Navegación Aérea ya efectúa, en cuanto

a ellas, una regulación similar a la vigente en la actualidad respecto a los buques, declarando la hipotecabilidad de éstas (que en aquel momento sólo podría referirse a la hipoteca tradicional) sin necesidad de acudir a la ficción de estimarlas como inmuebles.

Considerando la cuestión desde otro punto de vista, no podemos menos de destacar la Exposición de Motivos de esta Ley, en la que se expresa con gran claridad, que «más que a la instauración de dos figuras jurídicas nuevas se trata de trasplantar ciertos bienes muebles que por su función económica lo merecen y cuya perfección e identificación lo permite, al régimen jurídico de la hipoteca de los inmuebles...», resultando así la creación de una clase intermedia de bienes, que cual los inmuebles, son de fácil identificación y de difícil sustitución, en tanto que como los muebles son susceptibles de traslado de un punto a otro, sin menoscabo del inmueble en que se encontrasen, siguiendo para ello un criterio bastante similar al del artículo 45 del Reglamento antes expuesto

Y si rechazamos esta categoría intermedia de bienes, no prevista de una manera tajante por la legislación del Impuesto, aunque sí bastante esbozada por dicho artículo 45, tendríamos que fijarnos en el otro término de la denominación, o sea, en el de hipoteca, respecto al cual, y como hemos visto en párrafo transcrito de la Exposición de Motivos, se la estima en forma precisa y terminante como una hipoteca análoga en todo a la tradicional sobre inmuebles y no como una hipoteca nueva, bien que dadas las peculiaridades del objeto sobre el que pueda recaer haya sido necesario dictar normas precisas, no sin declarar, tanto la Ley como su Reglamento, que en lo no regulado por ellas se aplicarán las reglas generales de la legislación hipotecaria, para realizar así la asimilación en forma más completa. El Reglamento del Timbre, de 22 de junio de 1956, la incluye entre las hipotecas en el artículo 50 y no en el 45, dedicado a la fianza tanto personal como pignoraticia.

Resumiendo podremos decir que, por tratarse de una hipoteca y recaer sobre bienes que en su mayoría pueden estimarse como inmueble, según el tenor del artículo 45 del Reglamento del Impuesto, procederá el liquidarla como una hipoteca más y, por tanto, como comprendida en el artículo 13 del mismo, siendo tan análogos los principios que informan a ese artículo y a la nueva Ley, que la misma asimilación entre la hipoteca y la venta a plazos sujeta condición resolutoria en el caso de falta de pago de alguno de ellos, que se reali-

za por ese precepto a los efectos del Impuesto, se lleva también a efecto en la nueva legislación de hipotecas mobiliarias, al autorizar en el artículo 13 de su Reglamento (coincidiendo hasta el número de ellos) la inscripción de esas ventas, siendo así que sólo permite la de las hipotecas y las anotaciones sobre los bienes susceptibles de ser hipotecados.

Prenda sin desplazamiento.—Respecto a esta híbrida institución, cuya sola enunciación nos produce ya cierta desazón, casi física, motivada quizá en la disparidad con casi todo el substrato jurídico que la profesión nos ha ido depositando, el razonamiento que hemos expuesto para la Hipoteca Mobiliaria y que huelga repetir, nos llevaría a tenerla que incluir en el concepto liquidable de las fianzas, reforzándose aún más ese criterio por la calificación de garantía prendaria que la misma Ley le atribuye, bien que la cualidad de sin desplazamiento, produzca el efecto de dejar oscilante el concepto entre el de Prenda y el de Hipoteca, lo cual no es ninguna novedad en los tiempos actuales, en los que existen definiciones con términos tan antitéticos como los de corpúsculo-onda, espacios finitos pero ilimitados y tantas otras, que han remozado para la ciencia la antigua y rechazada faz de Jano de la mitología

Reglas comunes a ambas instituciones.—Establece la disposición adicional 2.ª de la Ley de Hipoteca Mobiliaria, que: «Las escrituras públicas previstas en la presente Ley podrán inscribirse sin el previo pago de los Impuestos de Derechos reales y Timbre, siempre que el importe de la liquidación de los mismos que hubieren de practicarse, por todos conceptos, sean afianzadas sin restricciones, mediante carta u otro medio escrito, por un Banco oficial o de la Banca privada inscrita. El Registrador, al practicar así la inscripción, dará cuenta de oficio a la Oficina Liquidadora competente.»

La primera consideración que nos merece el precepto transcrito es la de que el mismo constituye una más de las contadas excepciones a la regla establecida por el párrafo 1.º del artículo 179 del Reglamento del Impuesto, recogido a su vez por el artículo 254 de la Ley Hipotecaria, de que los Registradores no podrán extender ningún asiento, salvo el de presentación (art. 255), sin que el documento en virtud del cual procedan lleve la oportuna nota de pago o exención del Impuesto.

La forma en que deberá ser aplicada esa norma resulta, en parte, de lo expresado por ella misma, en concordancia con la legislación del Impuesto y la Hipotecaria, y así se requerirá :

1.º Que se justifique el afianzamiento «ante» el Registrador que deba practicar el asiento de que se trate.

2.º Este funcionario deberá comunicar de oficio a la Oficina Liquidadora competente las circunstancias del documento, a cuya inscripción o anotación haya procedido, a fin de que ésta pueda extender la oportuna ficha. A ese mismo efecto entendemos que deberá remitirle copia del escrito en donde conste el afianzamiento, advirtiéndole que la entidad fiadora no podrá ser la misma que figure como contribuyente fiscal del contrato.

3.º En el asiento que se practique y en sustitución de la referencia al pago del Impuesto y a haberse archivado la carta de pago del mismo, se hará constar esta circunstancia del afianzamiento y la de haber sido archivado el escrito en que ella constaba.

4.º Finalmente y por analogía con lo dispuesto por el artículo 209 del Reglamento del Impuesto respecto a la entrega de las cartas de pago archivadas, debemos estimar que si la Oficina Liquidadora necesitase del escrito en que conste la fianza, podrá reclamarlo del Registro donde se encuentre archivado y al serle remitido por el Registrador, dejará éste archivado, en sustitución de él, el oficio de petición con copia del escrito que remite a la Oficina Liquidadora.

Las normas expuestas en cuanto a la actuación del Registrador inscribiente, hemos de completarlas con las aplicables a la Oficina Liquidadora, cuya actuación se inicia con la recepción de la comunicación aludida, de la que es lógico que acuse recibo, procediendo seguidamente a la apertura de la ficha a la que debe unir la copia del escrito de afianzamiento.

Abierta la ficha, queda en suspenso toda actuación hasta que haya vencido el plazo voluntario de presentación, en cuyo momento deberá iniciarse el expediente de investigación en la forma reglamentaria, ya que el precepto transcrito no autoriza a entender que en él se contenga un aplazamiento del plazo de presentación, ni mucho menos una liquidación en virtud de la comunicación recibida del Registrador. Y no era necesario el aplazamiento, puesto que incluso la demora que la registración del documento pueda producir, por ser mayor el plazo que la Ley concede para efectuar la inscripción que

el concedido para la liquidación, será fácilmente obviada por el contribuyente, pues éste podrá iniciar aquélla mediante la presentación de una segunda copia librada a este efecto, e incluso podría admitirse la presentación de una copia simple, por analogía a lo dispuesto en cuanto a los documentos privados por el párrafo 6.º del artículo 106 del Reglamento del Impuesto, pudiéndose declarar después bien la no sujeción al Impuesto de la copia ya inscrita o bien poniendo la nota de pago del mismo en esa copia, si la liquidación se hubiese efectuado en virtud de copia simple. Parece que esta presentación de copia simple anula las ventajas de ganar tiempo para la inscripción, que es la finalidad perseguida por la Ley, pero si se dictan las normas complementarias oportunas, no vemos inconveniente en presentar el documento, acompañado de la copia simple y del escrito de afianzamiento en la Oficina Liquidadora, la cual devolvería la copia fehaciente con nota alusiva que permitiera la inscripción en el Registro; aunque esto comprendemos que es cambiar la letra de esa disposición, si bien conservándose su espíritu con grandes ventajas para la marcha de ambas Oficinas y para el contribuyente mismo, que puede realizar así juntamente ambas actuaciones, sin demoras en ninguna de ellas, que podrían significarle perjuicios evidentes.

Respecto al fiador bancario, deberá ser estimado como fiador solidario, pues el artículo 133 del Reglamento del Impuesto, en su párrafo 4.º, al tratar de la única fianza bancaria recogida por la legislación del Impuesto, le atribuye ese carácter y esa norma hemos de estimarla como supletoria de la que venimos comentando. Siguiendo ese mismo criterio, debemos sostener que el Estado podrá utilizar contra dicho fiador el procedimiento de apremio, ya que así lo dispone el aludido artículo 133, a cuyos efectos necesitará, inexcusablemente, el Liquidador el escrito original de afianzamiento, indispensable para asegurar la cualidad de fiador del Banco contra el que proceda en aplicación de esas normas.

Queda sin precisar si este beneficio podrá obtenerse una vez que haya transcurrido el plazo de presentación voluntaria a liquidación, o sea, si pasado el mismo podrá pedirse en el Registro la inscripción sin el pago del Impuesto, sustituido éste con el documento de fianza. Si lo que ocurre es que en el Registro se hace la presentación fuera de plazo, por ser un segundo o posterior Registro, pero en el primero en que se presentó el documento se hizo dentro de plazo, no vemos inconveniente en ello y forzosamente ha tenido que partir el redactor

del precepto de ese supuesto ; pero si la presentación fuera del plazo para liquidar se efectúa ya en el primero de los Registros en que deba ser inscrito el documento, creemos que no procederá la concesión de ese beneficio y, por tanto, no podrá ser inscrito por el Registrador sino cuando tenga la oportuna nota de pago o exención, para ello nos fundamos en la consideración de que todos los beneficios de orden fiscal sólo se conceden a los contribuyentes que efectúen la presentación dentro de los plazos reglamentarios, entendiendo que la presentación en el Registro con el requisito del escrito de fianza equivale a la realizada en la Oficina Liquidadora y que, si bien existe el beneficio de la condonación de multas en el que no se sigue este criterio, ello se debe a la naturaleza propia de él, que queda así como única excepción al expuesto y para lo cual se requiere disposición determinada, incompatible con el carácter general que tiene la adicional que comentamos.

No dejamos de advertir que nada resulta de la disposición adicional y, por tanto, que podría decirse que nuestra opinión resultaba sólo una interpretación personal ; pero no olvidamos tampoco que al ser una disposición fiscal deberá sujetarse, en lo no previsto por ella, a las normas generales del Impuesto y éste quedaría destruido en su base si permitiese pedir aplazamiento, fraccionamiento, etc., una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación, pues quedaría al arbitrio del contribuyente la fijeza del mismo impuesto, aparte de que las reglas sobre el plazo de presentación tienen un carácter ineludible, sin que puedan ser alteradas sino por preceptos precisos que así lo determinen

IV

URBANIZACION

A los efectos de los problemas referentes al Impuesto de Derechos reales, se contienen en la Ley del Suelo y Ordenación Urbana de 12 de mayo de 1956 dos series de normas, cuyo estudio tendremos que efectuar separadamente, ya que unas se refieren a beneficios fiscales expresos, en tanto que las otras si bien se refieren a la regulación del derecho de superficie, la necesidad de un sucinto análisis

del mismo desde el punto de vista fiscal es evidente, ya que dicho derecho y aparte de unas vagas alusiones legislativas sólo estaba construido en nuestra Patria desde el punto de vista doctrinal, por lo que la nueva regulación exige un desarrollo en el orden fiscal, respecto del cual nos limitaremos a unas referencias hasta tanto que se dicten las oportunas disposiciones al efecto. Por esto subdividiremos el presente en dos, dedicados, respectivamente, a : Urbanización y al derecho de superficie.

A) URBANIZACIÓN

Dispone la citada Ley en la segunda de sus disposiciones finales, que quedarán derogadas cuantas disposiciones se opongan a ella y, por tanto, la Ley de Ensanche y Extensión de 26 de julio de 1892 y la de Saneamiento y Mejora Interior de 18 de marzo de 1895, como así lo reconoce expresamente la Exposición de Motivos en el párrafo 2.º de su apartado 1.º.

El contenido amplio de la cláusula derogatoria y la interpretación concreta de ella por la Exposición de Motivos hacen que queden sin efecto en el futuro todo el contenido del artículo 38 del Reglamento del Impuesto y el número 3.º del artículo 6.º del mismo cuerpo legal, los cuales vienen a ser sustituidos por las normas dictadas para ese extremo por la presente Ley, cuya entrada en vigor se produjo el 14 de mayo de 1956, ya que según la primera de sus disposiciones finales, su entrada en vigor procedería a los treinta días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Las disposiciones fiscales contenidas en la presente Ley están recogidas por el artículo 193, cuyo estudio efectuaremos separadamente para cada uno de sus apartados, y en el que se dispone :

«1. Estarán exentos de los Impuestos de Derechos reales y Timbre los siguientes actos y contratos :

a) Parcelaciones y reparcelaciones declaradas obligatorias por los Ayuntamientos, por razón de las agregaciones, segregaciones y enajenaciones a que dieren lugar para la regulación de las parcelas o distribución de los beneficios y cargas de la ordenación.»

Aclarando el contenido del presente apartado con el del Capítulo III del Título II de la misma Ley, podríamos sentar las siguientes premisas

En cuanto a las parcelaciones, la Ley contempla las voluntarias, las a iniciativa del Ayuntamiento y las forzosas. Estas últimas resultan comprendidas evidentemente en la exención de que tratamos. Las primeras, por el contrario, quedarán sujetas al impuesto, conforme a las reglas del mismo. Y en cuanto a las segundas, nos encontraremos en una situación de incertidumbre respecto a su inclusión en uno u otro grupo, que nos obligará a un análisis más detallado de sus preceptos reguladores con el fin de averiguar su posición ante el Impuesto.

Si conforme a lo dispuesto por el párrafo 2.º del artículo 80, el Ayuntamiento toma la iniciativa en las parcelaciones y requiere a los propietarios para que presenten un proyecto de ellas, la parcelación en sí resultará obligatoria, según se reconoce por los párrafos 4.º y 5.º del mismo artículo, no quedándole a los propietarios más derecho que el de realizarla según sus intereses, en tanto que ello no vaya en contra del Plan Urbanístico, o de las disposiciones de la misma Ley, pues en esos casos sería denegado el proyecto de parcelación y requeridos de nuevo los propietarios para la presentación de otro nuevo que no adolezca de esos defectos. Con lo expuesto vemos que la parcelación sigue siendo obligatoria y que la iniciativa individual se mueve dentro de unos límites muy precisos, por lo que nos obligará a estimar que esta modalidad en la parcelación deberá estimarse exenta de conformidad con el párrafo transcrito.

Respecto a las reparcelaciones, parece que la Ley sólo tiene en cuenta las que tienen carácter obligatorio, y así se dice por el párrafo 2.º del artículo 77, que procederá el imponerlas para regularizar la configuración de las parcelas y con la finalidad de distribuir justamente entre los propietarios los beneficios y cargas de la ordenación, sin que obste al carácter de obligatorias que les atribuye en los dos únicos casos en que la Ley se ocupa de ellas el que puedan ser intentadas por algunos de los propietarios afectados (párrf. 1.º, artículo 81), ya que la conformidad con su petición ha de traducirse en la oportuna declaración del Ayuntamiento imponiendo la reparcelación.

No obsta a lo que hemos dicho en el párrafo anterior el que mediante agrupaciones, permutas, etc., convenidas por los propietarios, pueda llegarse a una situación similar a la que resultaría de una reparcelación obligatoria, ya que si bien esas operaciones requie-

ren la oportuna licencia para su validez (párrfs. 2.º y 3.º del art. 79), no por ello pierden su carácter de voluntarias, ya que la licencia se les exige por ellas mismas y no por la posibilidad de llegar al través de todas a una reparcelación y, por tanto, estarán sujetas a las normas generales impositivas.

Finalmente y aunque el párrafo que comentamos no es lo preciso que es de desear en todo precepto de excepción, es evidente que los actos que declara exentos serán todos aquéllos que sean motivados en la parcelación o reparcelación obligatoria y no solamente las segregaciones, agregaciones y enajenaciones, entendidas éstas como compraventas, pues del artículo 81 se deduce la existencia de otras operaciones jurídicas necesarias para llevar a efecto la reparcelación obligatoria, como pueden serlo las permutas y las formaciones de comunidades, todas las cuales deben de ser comprendidas en el término enajenaciones que se utiliza por la Ley, entendiéndose el mismo en sentido amplio, dejando solamente fuera de él a las transmisiones a título lucrativo, cuya inclusión sería demasiado forzada y fuera del espíritu y finalidad de la Ley.

«b) Enajenaciones de terrenos urbanizados a favor de los Ayuntamientos o particulares, cuando su propietario no se comprometa a urbanizarlos en régimen de cooperación y el adquirente asumiere los deberes inherentes al mismo; la de terrenos para ser urbanizados bajo los sistemas de expropiación o compensación; la de toda clase de terrenos, para su incorporación al Patrimonio Municipal del Suelo, y las cesiones de las superficies viales y de parques y jardines que se efectuasen en virtud de esta Ley.»

Recoge este apartado tres exenciones de distinto contenido, cuyo estudio es forzoso realizar separadamente, pues apenas tienen puntos de contacto entre sí.

La primera se refiere a las enajenaciones a favor de los Ayuntamientos o particulares, cuando el propietario de los terrenos a que se refiere no se comprometa a urbanizarlos en régimen de cooperación y el adquirente asumiere los deberes inherentes al mismo, y si bien la enajenación en favor de los Ayuntamientos no requiere comentario alguno, ya que éstos disfrutaban de una exención más general y amplia, que les había sido concedida por disposiciones an-

teriores a la publicación de la presente, sí lo requiere y mucho la efectuada en favor de particulares.

Requisitos de éstas serán, conforme al apartado expuesto: El que se refieran a terrenos no urbanizados, el cual y según esta Ley, es aquel que no estando enclavado en paraje en que las calzadas estén pavimentadas, encintadas las aceras y dotado de los suministros de aguas, desagües y alumbrado público (párrf. 3.º del art. 63), está comprendido dentro de uno de los polígonos de urbanización a que se refiera el Plan de Urbanización de que se trate en cada caso. Y el de que el propietario no se comprometa a urbanizarlos en régimen de cooperación, aceptando ese compromiso el adquirente; pero este requisito resulta anómalo con el contenido de la Ley, resultando una exigencia del presente apartado b), como pasamos a estudiar.

Efectivamente, ésta, en la Sección 2.ª del Capítulo II del Título III, que es la que dedica a la ejecución de los Planes de Urbanismo por el sistema de cooperación, no alude siquiera a este supuesto, que si bien está recogido para otros casos por el Título IV, no pueden ampliarse al presente, ya que ellos motivan otra exención concreta de la que trataremos con posterioridad. Ante esta situación, sólo nos queda el tratar de efectuar una interpretación analógica, pues el precepto es lo suficientemente terminante para poder prescindir de este extremo.

Resulta evidente que el compromiso asumido por el adquirente no es, desde el punto de vista jurídico, una estipulación en favor de tercero; pero también lo es, que ese compromiso equivale, como mínimo, a la aceptación individual del sistema de cooperación a que se refiere el párrafo 4.º del artículo 118 de esta Ley. Ahora bien, la aludida aceptación habrá de hacerse a la Corporación municipal respectiva y esto debemos de estimarlo como requisito ineludible del presente supuesto, pues constituirá la única garantía de que la exención tributaria va a ir encaminada a favorecer la urbanización y, por consiguiente, la edificación, y no a eximir de este Impuesto a falsarios que traten de cubrir los requisitos externos de la Ley, pero no de cumplir su finalidad, que es la causa determinante e implícita de la concesión del beneficio fiscal. Concluiremos, por tanto, que para la procedencia de la exención se requerirá el que se justifique ante el Liquidador que la estipulación aludida es conocida

por el Ayuntamiento de que se trate, sin que sea necesario el que esa justificación revista una forma determinada.

La segunda exención se refiere a las enajenaciones de terrenos para ser urbanizados bajo los sistemas de expropiación o compensación, debiéndose de hacer previamente una somera síntesis de ellos, para la mejor comprensión y aplicación en los casos que se planteen.

La ejecución de un Plan de Urbanización por el sistema de expropiación está recogida en la Sección 3.^a del Capítulo II del Título III y conforme a ella, una vez aprobado el proyecto en la forma prevenida por el artículo 32, se procederá a la expropiación de los terrenos, edificaciones, aprovechamientos o servicios de cualquier género existentes en el polígono de que se trate, en favor de los Ayuntamientos y demás Corporaciones públicas o de las personas privadas a quienes se les haya concedido autorización para ello por la Comisión Central de Urbanismo (art. 121) y estas enajenaciones serán las comprendidas en la exención de que tratamos. La justificación de estos extremos, por otra parte fácil de realizar, servirá de base al Liquidador para la declaración de la exención.

En la ejecución del Plan Urbanístico por el sistema de compensación, que está regulado por la Sección 4.^a del Capítulo antes indicado, se requiere la constitución de una Junta de Compensación, «con personalidad propia y plena capacidad jurídica» que le es concedida automáticamente por disposición de la Ley (art. 124, párrafo 1.^o), la cual deberá ser titular de los terrenos comprendidos en los polígonos a que afecte, ya que el párrafo 2.^o del artículo 124 expresa la obligación de los propietarios de incorporar sus terrenos a la gestión común, «sustituyéndose su derecho de propiedad» por el de un valor-participación en el haber de la Junta, sin que pueda ser otra la interpretación que pueda dársele al citado párrafo, cuando dice que «los propietarios, al incorporar sus terrenos a la gestión común, fijarán las bases de su derecho, cuya cuantía estará determinada por el valor de los terrenos de su propiedad y demás aportaciones que en su caso realicen», y más aún si lo relacionamos con el párrafo 1.^o del artículo 127, que autoriza a la Junta de Compensación a concertar créditos para la realización de las obras de urbanización «con la garantía de los terrenos incluidos en el polígono».

Esta interpretación dota de contenido a la exención a que nos estamos refiriendo, ya que esa transmisión a la Junta tenía que ser

favorecida mediante exenciones fiscales, en las cuales deberá incluirse a nuestro juicio, las expropiaciones que pueda efectuar la Junta misma en virtud de lo dispuesto en el artículo 128, o sea, en el caso de incumplirse por los propietarios las obligaciones que hubiesen contraído con ella. Esta última expropiación no constituye en realidad una expropiación de terrenos, sino del derecho a los solares resultantes, después de que se lleve a efecto la urbanización o, en su caso, del derecho a las edificaciones realizadas, porque la valoración que señala para esas expropiaciones es la del 75 por 100 del valor inicial de los terrenos aportados por el interesado de que se trate, «más el importe de las obras de urbanización abonadas por el interesado», lo cual no constituye otra cosa que una valoración de su participación en el haber de la Junta, puesto que en otro caso hubiese debido expresar que la expropiación se realizaría expropiando el terreno y devolviendo lo que su propietario hubiese abonado para las obras de urbanización. Pese a todo lo expuesto, como la claridad no es la tónica dominante en esta Ley y, sobre todo, al tratar de los conceptos jurídicos habrá base para sostener tanto la interpretación expuesta como la de no considerar incluida esa expropiación en la exención que exponemos, aunque se trate de una adquisición por la Junta, todas las cuales deben ser bonificadas como ya hemos dicho.

Finalmente, la tercera exención, al referirse a las enajenaciones de terrenos para su incorporación al Patrimonio Municipal del Suelo y a las cesiones de las superficies viales y de parques y jardines que se efectúen en virtud de esta Ley, no requiere comentario alguno, ni precisa de determinar qué requisitos se requieren para su aplicación, ya que si la enajenación de que se trate no cayese dentro de su ámbito de aplicación, no por ello estará sujeta al Impuesto, puesto que entonces quedaría comprendida en la exención más amplia concedida a los Ayuntamientos a que antes nos hemos referido al comentar otro apartado del presente.

«c) Enajenaciones de fincas a favor de los Ayuntamientos o particulares, reguladas en las Secciones 1.ª, 2.ª y 3.ª del Capítulo I del Título IV.»

Sin entrar en los supuestos de enajenación en favor de los Ayun-

tamientos, por las razones repetidamente expuestas, tendremos que detenernos en las que puedan realizarse en favor de particulares, dentro de los supuestos previstos por cada una de esas Secciones.

El Capítulo en que están comprendidas las referidas Secciones, lleva como epígrafe el de «Fomento de la Edificación» y en él se contemplan ya a los terrenos como solares aptos para ser edificados, siendo el objeto de ellas el estimular su edificación e incluso el imponerla a los propietarios. Esto obliga a determinar, como primer requisito común a todas estas exenciones, el que la finca de que se trate tenga la cualidad de solar conforme al párrafo 3.º del artículo 63 de la Ley, en el que se considera como tales a las superficies aptas para edificación y urbanización con arreglo a Plan, o como mínimo, a que la parcela dé frente a calzada pavimentada, con las aceras encintadas y disponiendo de los servicios de suministro de aguas, desagües y alumbrado público, o bien que estemos ante las fincas asimiladas al concepto de solares por el párrafo 3.º del artículo 142, o sea, de aquellas en que existan construcciones paralizadas, ruinosas, derruidas o inadecuadas al lugar en que radiquen y que en virtud de expediente hayan sido incluidas en el Registro municipal de solares. No obstante lo expuesto, cuando se trate de alguno de los casos comprendidos en las Secciones 2.ª y 3.ª, entendemos por su contenido que no se requiere el que en el momento de declararse la exención se reúnan ya los requisitos necesarios para su estimación como solares, sino que bastará el que estén incluidos en un Plan de Urbanismo, con la categoría de solares y que este Plan esté aprobado conforme a lo dispuesto por los artículos 32 y siguientes, sin que sea necesario que dicho Plan esté realizado en todo o en parte. Esta exigencia de que se trate de solares, con la salvedad apuntada, era requisito lógico para la aplicación de la presente exención, pues en otro caso no encontraríamos en cualquiera de las contenidas en los apartados a) y b) antes expuestos

La Sección 1.ª está dedicada a los solares de propiedad particular, entendido este último término como contrapuesto a terrenos del «Patrimonio Municipal del Suelo» y, por tanto, sin que sea óbice para su estimación como de propiedad particular el que su titular sea alguna persona jurídica de derecho público.

Los propietarios de esos solares vienen obligados a edificarlos dentro del plazo señalado por la misma Sección y caso de incumplimiento quedarán sujetos a la sanción de serles enajenados forzosa-

mente, siendo precisamente esta enajenación la que nos interesa a los efectos del presente apartado, ya que ellas son las declaradas exentas por el mismo.

Como requisito previo para la imposición de la sanción referida, se establece por el artículo 144 el de que los solares sean incluidos en el Registro municipal de ellos, lo cual deberá ser justificado ante el Liquidador por el que desee acogerse a la presente exención y esta justificación eximirá a ese funcionario de determinar si se han dado o no las causas previstas por la Ley para la enajenación forzosa y, por tanto, para la exención.

Además de ese requisito inicial tendremos como formal el de que la enajenación conste precisamente en documento público, puesto que si se realiza por expropiación y subsiguiente adjudicación al solicitante (art. 146), pese a que a esta enajenación se aplique lo dispuesto por el artículo 209, será la certificación oficial del acuerdo municipal el documento auténtico a los efectos de la inscripción en el Registro de la Propiedad y, por tanto, a los de la liquidación del Impuesto; si se llevase a efecto mediante subasta (art. 147), los requisitos de ella serán los «que regulan la contratación de las Corporaciones locales», y, finalmente, si la enajenación se efectúa por el mismo propietario, bien directamente o bien mediante designación en una «escritura de mandato» del concedido a ese efecto al Concejal designado para ese fin por el Ayuntamiento, el artículo 148 exige el que la enajenación conste en escritura pública, sin que el término pueda ser entendido en sentido amplio, dados los requisitos que ineludiblemente deberán constar en ella según se expresa por el mencionado artículo.

La misma Sección recoge otra sanción similar a la expuesta, que procederá imponer al adquirente del solar que lo efectuó en virtud de que al primer propietario le fué impuesta la sanción de que antes tratamos, que no cumpla sus obligaciones en orden a la edificación y siendo indispensable para la procedencia de esta sanción el que se declare ese incumplimiento por el Ayuntamiento de que se trate, bien de oficio o bien a instancia de parte. Pudiendo consistir la sanción en la reversión de la finca al propietario que fué expropiado en virtud de la sanción a que antes nos referimos, o en la enajenación de ella en favor del mismo Ayuntamiento, ambas enajenaciones estarán incluidas en la exención de que tratamos, ya que las dos es-

pecies de enajenaciones están comprendidas en la misma Sección (art. 151).

La Sección 2.^a se refiere a las cesiones de terrenos que formen parte del Patrimonio Municipal del Suelo, realizadas por los Ayuntamientos, bien para ser edificadas o bien para los fines que hayan sido previstos en el Plan de Urbanización respectivo, pudiendo verificarse a su vez estas enajenaciones: bien a título gratuito, en favor de persona o entidad determinada, o sea, directamente del Ayuntamiento a la persona de que se trate bien a título oneroso al través de la correspondiente subasta, o bien a título oneroso también, pero en favor de persona determinada, siempre que sea de las señaladas por esa misma Sección y sin el requisito de la subasta. Resultan así varias modalidades de enajenaciones, a todas las cuales les será aplicable la exención contenida en el presente apartado, siempre que consten en los títulos presentados a la liquidación las circunstancias necesarias para identificarla con una de las antes enunciadas.

Nos queda por tratar del contenido de la Sección 3.^a, la cual se aparta bastante del de las dos precedentes. Se regula en ella la constitución del derecho de superficie sobre suelo propio del Estado, Entidades locales, demás personas públicas o particulares, con destino a la construcción de viviendas u otras edificaciones determinadas en los Planes de Ordenación, quedando el dominio de lo construido en poder del superficiario (art. 157), sin perjuicio de que pase al concedente cuando se extinga el derecho de superficie, que se configura por la Ley como eminentemente temporal (art. 161).

Recogiéndose en la misma Sección una sucinta regulación de este derecho, hasta ahora huérfano de toda regulación legal, salvo unas alusiones, tratando la misma de su extinción, gravamen y enajenación; pero todo ello no puede ser comprendido en la exención que comentamos, la cual, pese a la impropiedad de sus términos, sólo puede referirse a la constitución, cuando ella vaya encaminada a conseguir la edificación de solares comprendidos en un Plan Urbanístico.

«d) Primera enajenación de los solares que resultaren de nueva urbanización en sectores de extensión o de reforma interior.»

Hemos de advertir previamente que la presente exención está muy relacionada, en cuanto a su objeto, con la del apartado c), ya

expuesto, resultando así que serán frecuentes las enajenaciones que puedan acogerse a cualquiera de las dos, por reunir los requisitos exigidos para la aplicación de una y otra.

El primer requisito de la presente es el de que se trate de solares, y respecto a él damos por repetido el concepto legal que se contiene en la nueva Ley y que antes expusimos

En segundo lugar tendremos la exigencia de que los mismos radicuen en zonas de extensión o de reforma interior, las cuales son definidas por el art. 12 al tratar de los Planes Urbanísticos y de Ordenación que no abarquen a la totalidad del término municipal, como los concernientes al casco urbano (entendiendo por tal el sector urbanizado en el que las construcciones ocupen dos terceras partes de la superficie edificable) que estén encaminados a sanear barrios insalubres, resolver problemas de circulación o de estética, mejorar servicios públicos o realizar otros fines semejantes, o como los relativos a superficies del suelo exteriores al casco urbano, según se trate de planes de reforma interior o de extensión, respectivamente.

Como último requisito (primero en la enumeración del apartado) tendremos el de que se trate de primera enajenación, y esto habrá que relacionarlo necesariamente con el que hemos expuesto en segundo lugar, en el sentido de que la primera enajenación del solar comprendida en esta exención será la que se produzca a contar de la fecha del Plan de extensión o de reforma interior, pero sin olvidar que por tratarse de solares, si a consecuencia del Plan hubiere de efectuarse el derribo de alguna construcción preexistente, no podremos decir que haya surgido el solar, y por tanto, la posible enajenación sujeta a la exención, hasta que el derribo haya sido llevado a efecto.

La justificación de los dos primeros requisitos a efectos de esta exención creemos que sólo podrá realizarse mediante el correspondiente documento administrativo, que deberá tener por base el Plan que sea aplicable al solar enajenado. En cuanto al tercero, deberá resultar de la oportuna certificación del Registro de la Propiedad o de documento auténtico que sirva para garantizar la propiedad del que figure como transferente en la enajenación cuya exención se pretenda, en fecha anterior a la del proyecto o a la del derribo en su caso, sin que esa titularidad haya dejado de pertenecerle du-

rante el tiempo comprendido entre esa fecha y la de la enajenación que se pretende declarar exenta del Impuesto.

«e) Transmisiones de la propiedad de edificios que se construyan en polígonos de nueva urbanización o de reforma interior, cuando no se hubiese terminado la construcción o se efectuare dentro de los seis primeros años desde la terminación del edificio.»

Pocos comentarios requiere este apartado, que nos parece claro por sí, sin necesidad de ellos. No obstante, conviene advertir que en él se utiliza el término más amplio de «transmisiones de propiedad», y precisamente en plural, con lo que al parecer no se refiere a una sola, ni a una primera, sino al parecer a todas, siempre que el edificio esté en construcción y sin que pueda estimarse como tal el meramente proyectado. En cuanto a la exención referente a la transmisión del edificio ya construido, dentro de los seis primeros años a contar desde su terminación, el cómputo deberá iniciarse desde la terminación efectiva de las obras, debidamente acreditada.

Esta exención coincidirá a veces con la concedida por la legislación de viviendas de renta limitada, siendo entonces facultativo en el adquirente el acogerse a una u otra, o a una sola cuando no se reúnan todos los requisitos para que la otra pueda ser aplicada; pero sin que haya que advertir que no podrá ser admitido nunca el que, acogiéndose a cualquiera de ellas, se pretenda la aplicación de la otra en posterior enajenación del mismo edificio.

«f) Construcciones (es evidente el error y deberemos leer constitución), modificación y extinción de servidumbres u otras cargas sobre inmuebles, efectuadas con arreglo a la presente Ley.»

Al tratarse de una disposición fiscal, tendremos que entender por cargas las que reúnan los requisitos del párrafo 1.º del art. 100 del vigente Reglamento del Impuesto de Derechos reales, quedando, por tanto, excluidas de este concepto las hipotecas, ya que asimismo lo estima el artículo que comentamos al dedicar a éstas otro apartado de él, referente a la concesión de otros beneficios fiscales que resul-

tarían improcedentes de estimarse que estaban incluidas en la palabra cargas del presente apartado.

La frase más imprecisa del párrafo expuesto es, sin duda, la referente a que esas servidumbres u otras cargas sobre inmuebles sean constituidas, modificadas o extinguidas «con arreglo a la presente Ley», ya que no podemos interpretarla en el sentido de que la constitución, modificación o extinción sea impuesta por disposición de la misma Ley, sino en el sentido de que si bien sea voluntaria, se derive de otras actuaciones declaradas obligatorias por la misma Ley.

Conforme a ese criterio, vemos: Que en los arts. 52 y 55 se declara el que pueden imponerse servidumbres como una parte más de un Plan o proyecto de ordenación urbana, o como operación única en la ejecución del referido Plan.

Que por el art. 70 se dispone la constitución de una servidumbre sobre determinados suelos rústicos, por la que se les limita el volumen mínimo edificable.

Al tratar de las reparcelaciones en el art. 82, se prevé la extinción de las cargas que resultaren incompatibles con la nueva situación y características de la finca, señalándose el procedimiento para esa declaración, y en su caso, para la transformación de ellas en un derecho de crédito.

Finalmente, al referirse el art. 98 a la forma de valorar las cargas que graven la finca que sea objeto de expropiación, prevé, aunque de una manera indirecta, la extinción de las cargas por confusión, al reunirse en el expropiante, mediante el ejercicio de la expropiación, la titularidad de la propiedad del inmueble y la de la carga a que el mismo estaba afecto. Y si bien no se alude a ello al tratar de las parcelaciones, dado el que en éstas será fundamental, y frecuente la extinción de servidumbres, por resultar incompatibles con el destino de la parcela, esa extinción se llevará a efecto por imposición del Ayuntamiento respectivo o por decisión de los propietarios con la aprobación de aquél, y por ello, tanto en uno como en otro caso estaremos dentro de la presente exención.

Por lo dicho vemos que los casos aludidos en la Ley son bastante escasos y no comprenden a todos los que pueden plantearse en el desarrollo de un Plan Urbanístico, que como tal tiene el carácter de obligatorio y fundado precisamente en esta Ley, por lo que en

todos esos casos procederá la aplicación de la exención a que se refiere este apartado.

«g) Adjudicaciones de terrenos en pago de indemnizaciones por expropiación o de la contribución de los propietarios a los gastos de urbanización.»

Como denominador común de estas adjudicaciones, a los efectos de ser comprendidas en la exención, tendremos el de que ellas habrán de proceder siempre en virtud de un acto administrativo, que recogerá la conformidad del Ayuntamiento con la propuesta, o el asentimiento del propietario a esa forma de pago, y, por tanto, en dicho documento constarán los antecedentes necesarios para la procedencia de la exención (párrafo 3.º del art. 114 y concordantes), que resultará así de aplicación casi automática por parte del Liquidador.

«2. Gozarán de la bonificación del 90 por 100 de dichos impuestos (el de Derechos reales y el de Timbre) los siguientes contratos :

a) Enajenaciones y gravámenes a que se refiere el art. 191.»

Como uno de los beneficios concedidos por esta Ley a los que ejecutaren, o sufragaren, a su costa íntegra y anticipadamente, la nueva urbanización, o la de sectores de reforma interior, está el de una participación en las cuotas del Tesoro en la Contribución territorial urbana (arts. 189 y 190), y este derecho se declara susceptible de enajenación y gravamen por parte de sus titulares, e incluso de poder ser admitido como garantía a los efectos de concesión de créditos destinados a realizar las obras de urbanización y edificación (art. 191), siendo precisamente esas enajenaciones y gravámenes los que declara bonificables el apartado expuesto.

La necesidad de efectuar una liquidación, siquiera sea ésta con una base del 10 por 100 de la que normalmente hubiese procedido en el caso de no existir esta bonificación, obligará a su vez a efectuar la comprobación de los valores declarados por los interesados, conforme a las normas generales contenidas en la legislación del Impuesto, por lo cual será necesario para ello el analizar el contenido del derecho de que estamos tratando.

Sin entrar en el estudio de su naturaleza jurídica, sí podemos afirmar que conforme al contenido de los arts. 189 y 190 se concede a su titular el derecho de percibir una prestación periódica durante un plazo determinado (mínimo de diez años y máximo de veinticinco), con facultad de poderlo ceder o gravar, según vemos que reconoce el art. 191, y esto obligará a aplicar como reglas de comprobación las señaladas para las pensiones temporales, o sea, la capitalización al 4 por 100 de una anualidad (párrafo 5.º del art. 15 del Reglamento del Impuesto), tomando de la cantidad resultante un 20 por 100, si la duración fuese de diez años; un 30, si estuviese comprendida entre los diez y los quince años; un 40, si fuese entre los quince y los veinte años, y un 50, si pasase de veinte años (párrafo 1.º del art. 66 del mismo Reglamento).

El problema final de los planteados por el presente apartado es el de determinar si la concesión de ese beneficio estará o no sujeta al Impuesto, para lo que necesitamos distinguir si el beneficiario es o no a su vez el propietario de los solares resultantes de la urbanización.

Si la titularidad de beneficio y la de los terrenos recaen en la misma persona, el beneficio se traduce en una exención fiscal directa de determinados impuestos sobre las fincas, como así se reconoce por el párrafo 2.º del art. 181 de la Ley y por el párrafo 9.º del apartado 6.º de la Exposición de Motivos de la misma, y, por tanto, se tratará de un acto no sujeto al Impuesto, como todos los beneficios tributarios.

Cuando la titularidad de los terrenos y la de beneficiario no recaigan en la misma persona, entendemos que nos encontramos ante un supuesto de subvención, recogida por el párrafo 10 del art. 24 del Reglamento del Impuesto y liquidable al 3 por 100, conforme al número 46 de la Tarifa.

Pudiera objetárse nos que de lo que se trata es de una concesión administrativa, debiendo regirse por las reglas de liquidación que para ellas se señalan, pero esto supondría una institución de doble personalidad, según que su titular fuese o no, a su vez, titular de los terrenos, y ello es anómalo en Derecho, salvo los casos en que expresamente se declara, ya que el contenido de la Ley revela claramente que ese beneficio se concede por ciertas obras y cesiones de bienes, que pueden imponerse como forzosas, según sea el procedimiento de ejecución que se adopte para el Plan de Urbanización, y

ello repugna a su estimación como concesión administrativa, e igualmente el caso antes expuesto y su acertada calificación por la Ley en el articulado y en la Exposición de Motivos va en contra del concepto de concesión, en tanto que la calificación como subvención permite el que pueda ser aplicada a los dos supuestos. De todas formas hemos de reconocer que del contenido de la Ley no resultan normas lo suficientemente claras para que la calificación pueda ser considerada como precisa e indiscutible.

Tanto la liquidación por uno como por otro concepto parece chocar con el espíritu de la Ley, y especialmente con el contenido del art. 193, ya que resulta un poco absurdo el bonificar las enajenaciones y gravámenes y dejar sujeta la constitución, pareciendo que el legislador dió por sentado la no sujeción, o mejor dicho la exención, y que si se hubiese planteado claramente el problema, hubiese declarado otra exención más. Pero esto es ya salirse del campo de la interpretación para pasar al de la indagación de motivos y finalidades que pudo informar al ánimo del legislador, y ante lo poco jurídico de esa postura, tendremos que realizar su liquidación, salvo que en virtud de nuevas disposiciones aclaratorias se ordene otra cosa

«b) Constitución de préstamos, hipotecarios o no, y emisión de Obligaciones cuyo total importe se invierta en la urbanización o construcción de edificios, en polígonos o manzanas de nueva urbanización o reforma interior, así como los actos de cancelación de los mismos.»

La aplicación de esta bonificación sólo tropezará con el escollo de la determinación de cuándo se encontrará cumplido el requisito de que el «total importe se invierta en la urbanización», etc., y hemos de convenir en que la dificultad no será de pequeña monta.

Que el Liquidador «a priori», y según su prudente arbitrio, juzgue cuándo ha sido cumplido ese requisito, si bien es digno de alabanza desde el punto de vista profesional, no lo es desde el jurídico, pues la falta de cauces entre los que deba desenvolverse puede dar lugar a tantas soluciones como Liquidadores. El realizar una liquidación provisional partiendo de reputar cierto lo alegado por el contribuyente, efectuándose la definitiva cuando pueda ser justificada

la inversión, si bien es una solución adoptada en casos similares por la legislación del Impuesto, no podemos seguirla fundándonos en una deducción del precepto, la cual rebasaría ya la órbita de la interpretación para pasar a la de legislador. Estamos, por tanto, atentos a la publicación de normas aclaratorias, pudiéndose, entre tanto, sugerir las siguientes reglas deducidas de la idea que informa al apartado expuesto :

Si el préstamo ha sido concedido por un organismo oficial, o si se tratase de la emisión de Obligaciones, o bien si el deudor es un organismo oficial, la inversión del préstamo en alguno de los fines señalados parece quedar garantizada por otras disposiciones legales, e incluso por algunas de las contenidas en esta misma Ley, y por tanto podrá ser admitida, sin comprobación, la afirmación que en ese sentido se contenga en la escritura.

Si el préstamo fuese hipotecario, podrá incluso ser garantía bastante de la inversión, salvo, supuesto de confabulación, el mismo interés del acreedor, que en el caso de incumplirse la finalidad de él vería disminuída su garantía cuando ésta sea el mismo edificio, urbanización o solar.

Finalmente, si el préstamo fuese simple y el deudor y el acreedor una persona física, la solución que podríamos ofrecer sería puramente personal, y para ello no merece siquiera el aludirla.

«c) Ejecución de obras que se concierten en relación con dichas urbanizaciones o fincas.»

El contenido del presente no requiere comentario alguno, puesto que la determinación de si la finca o la urbanización está comprendida o no en algún Plan de nueva urbanización o de reforma interior (no se olvide que la frase final del presente se remite al anterior), queda dentro del contenido de la certificación administrativa que deberá acompañarse con el documento, como justificación de ese extremo, y, por tanto, sin que en cuanto a ello puedan plantearse dudas al Liquidador.

B) DERECHO DE SUPERFICIE

Consideraciones previas.

Admitido por nuestra doctrina patria como un derecho real similar al de censo; recogido como tal derecho real susceptible de ser hipotecado por el número 5.º del art. 107 de la Ley Hipotecaria; susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad, según el mismo precepto y la amplia redacción del art. 7.º del Reglamento Hipotecario, y aludido «de pasada» por el párrafo 3.º del art. 1.611 del Código civil, estaba, a pesar de todo ello, huérfano de toda regulación legal, cuyo vacío ha venido a llenar el contenido de los arts. 157 al 161 de la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, de 12 de mayo de 1956.

Sin entrar en el estudio de este derecho, sí hemos de destacar ciertos extremos del mismo que nos serán indispensables para poder estudiar su liquidación, que a pesar de ello, y dado lo reciente de su reglamentación legal, habrá de efectuarse mediante la aplicación de normas que no pudieron ser dictadas teniéndolo en cuenta, y menos aún los requisitos y caracteres que la Ley le iba a atribuir.

Siguiendo esa tónica, tendremos que manifestar, en cuanto a su naturaleza jurídica, que al determinarse por el art. 157, en su párrafo 1.º, que «el Estado, las Entidades locales y las demás personas públicas, dentro del ámbito de su competencia, así como los particulares, podrán *constituir* el derecho de superficie en *suelo de su pertenencia* con destino a la construcción de viviendas u otras edificaciones determinadas en los Planes de Ordenación, el *dominio* de las cuales corresponderá al superficiario», parece que se inclina por la opinión sustentada por tratadistas germanos e italianos, y en nuestra Patria por PUIG PEÑA, de que la relación jurídica del derecho de superficie se desdobra en dos: un derecho real de disfrute sobre cosa ajena y una propiedad limitada respecto a lo edificado o plantado.

Por ello, y de conformidad con el contenido de los arts. 158 y siguientes de esta Ley, podríamos definir el derecho de superficie como «el derecho real otorgado al superficiario para edificar o plantar en suelo ajeno, haciendo de su propiedad lo edificado o plantado

mediante el pago al concedente de una suma alzada, canon periódico o reversión gratuita de la edificación o plantación, que requiriendo para su constitución la inscripción en el Registro es de duración determinada al constituirse».

Resultan así como caracteres del presente derecho los siguientes :

- 1.º Ser un derecho real sobre cosa ajena (art. 161).
- 2.º Que obliga al superficiario a realizar la construcción en la forma y plazo que se hubieren convenido (art. 159). Y cuya inobservancia resulta sancionada con la extinción anticipada del derecho de superficie (art. 159).
- 3.º Susceptible de transmisión y gravamen, salvo pacto en contrario (art. 157), el que constituirá una excepción al principio sentado por el art. 26 de la Ley Hipotecaria de no permitirlos cuando se originen en contratos a título oneroso.
- 4.º Tener una duración determinada en el momento de la constitución, que no podrá exceder de cincuenta años, cuando el concedente sea el Estado o las demás personas públicas (art. 161).
- 5.º Que al extinguirse por el transcurso del tiempo, producirá el efecto de que se abone al superficiario, por el concedente, el valor que tenga la edificación en ese momento, salvo que por pacto se haya dispuesto otra cosa, incluso la reversión sin indemnización (art. 161 en relación con el 158) ; y
- 6.º Que constituyéndose a título oneroso o gratuito, requiere para su validez la inscripción en el Registro de la Propiedad (artículo 158).

Estudio fiscal.

De lo expuesto hemos de destacar, a efectos impositivos, que al constituirse se adquiere por el superficiario un derecho real en cosa ajena, que le permite *después* realizar ciertos actos ; en tanto que al extinguirse, recupera el dueño del suelo el pleno y libre dominio sobre él, a la vez que adquiere la propiedad de lo edificado o plantado. Lo cual, si bien nos fuerza a encuadrar el presente derecho dentro del concepto fiscal de «derecho real», da origen a múltiples dudas en cuanto a su liquidación, que sólo podrán ser resueltas satisfactoriamente en virtud de disposiciones fiscales dictadas al efecto.

La primera duda surge al tratar de determinar cuál sea el concepto liquidable que deba de serle aplicado, pues si bien está encuadrado dentro del grupo de los derechos reales, no podemos desconocer el que la doctrina y la jurisprudencia patria lo habían asimilado a los censos, y éstos tienen señalado un concepto liquidable especial; por ello, y conforme al párrafo 6.º del art. 12 del Reglamento del Impuesto, al ser éste constituido por tiempo limitado «satisfará el impuesto por el concepto de arrendamiento». Cuyo criterio queda reforzado si se piensa en la indudable analogía del presente derecho con el establecimiento a primeras cepas.

Reconociendo que esa solución es la más conforme con la legalidad vigente, hemos de discrepar terminantemente de ella, pues la presente Ley no crea, indudablemente, una variedad más de los censos, sino un derecho con naturaleza y características propias, que si tiene analogías con el establecimiento a primeras cepas, deberán ser entendidas en el sentido de que éste pasa a ser una modalidad del derecho de superficie, separándose así de los censos donde no estaba bien encuadrado, y a cuya asimilación había que inclinarse en aquella fecha por la falta de regulación legal del presente, fruto de la malquerencia que se le tenía al derecho de superficie en la época de la codificación.

Por las razones indicadas estimamos que fiscalmente debe ser encuadrado dentro del concepto «Derechos reales», a que se refiere el número 24 de la Tarifa, bien que para ello se necesiten ciertas normas que permitan la fijación de la base y la comprobación de valores, fundándose en preceptos propios, pues las actuales no pueden serle aplicadas sin una interpretación tan forzada de ellas que, más que tal, sería una creación de normas realizada por el Liquidador.

Entendido así, y como ya dijimos en otra ocasión (Repertorio Alfabético del Impuesto de Derechos reales, págs. 306 y siguientes), no debe creerse que el concepto fiscal de Derechos reales es un concepto liquidable preciso, sino que el mismo está dictado para una aplicación supletoria; por tanto, si el derecho de superficie, como cualquier otro real, es el objeto de una herencia, donación, compraventa, permuta, etc., o en general de cualquier acto o contrato que tenga determinado en la Tarifa un concepto liquidable propio, su liquidación deberá efectuarse por él y acudir sólo al número 24 para los casos en que esto no sea posible. Sin que deban

olvidarse las posibles exenciones, algunas de las cuales han sido dictadas por la misma Ley que comentamos y precisamente para el derecho de que estamos tratando.

Según las reglas generales para la determinación de la persona obligada al pago por el art. 59 del citado Reglamento, lo será al constituirse el superficiario y al extinguirse el concedente.

Nos queda por tratar en este breve estudio lo referente a la comprobación de valores y a la determinación de la base liquidable, y es precisamente aquí donde son más necesarias unas nuevas normas que eviten en aquélla la caída en ese «cajo de sastre» que es la tasación pericial; impuesto de impuestos, agravación de la carga fiscal y escarnio del contribuyente que presentó a liquidación su adquisición y no discutió siquiera la valoración del objeto sobre la que recaía. Pues si bien no se nos alcanza el por qué deberán satisfacerse por el contribuyente los honorarios de los peritos en la tasación, en general más gravosos que el impuesto mismo, y hasta en algún caso concreto, como respecto a los vehículos de motor, no hemos podido encontrar precepto en que pueda basarse el cobro de ellos, es práctica que calificaríamos de viciosa la de obligarle a ese pago, convirtiendo a la vez al perito en un árbitro del tributo, que percibe sus honorarios sin relación alguna con el importe del tributo mismo, pero los cuales le son abonados por el presunto contribuyente. Todo ello sería fácil de evitar dictando normas precisas de comprobación en los supuestos en que ahora no existen, dejando así confinada la tasación pericial al ámbito de medio extraordinario de comprobación, aplicable sólo en caso de disconformidad con los resultados obtenidos por los medios ordinarios.

Concretándonos a la materia del presente, hemos de repetir que el derecho que se adquiere por el superficiario tiene como contraprestación en favor del concedente la de que se abone a éste una suma alzada, canon anual o el derecho de reversión sin indemnización al finalizar el de superficie de lo edificado o plantado, o varias de estas modalidades a la vez, todo ello en los casos en que el contrato de constitución sea a título oneroso, y si bien cuando consista en un canon tendremos en los censos el precedente necesario para poder determinar la base y realizar la comprobación, siempre que para ello hagamos intervenir los preceptos contenidos en el art. 66, por ser un derecho absolutamente temporal y no liquidable por arrendamiento. cual los censos temporales; en los demás supuestos de

Así, si el derecho real constituido sobre el de superficie fuese uno de los de garantía y el superficiario tuviese derecho a indemnización por parte del concedente, apenas tendremos problema tributario, ya que si bien se extingue el derecho real, no así la garantía, sino que sólo se efectúa una modificación, y esta modificación se opera por disposición de la Ley, lo cual constituye un acto de análogo contenido al de prórroga legal, que declara no sujeto el párrafo 1.º del art. 13 del Reglamento y más justificado que él, e incluso que el de la distribución de la hipoteca constituida sobre todo el edificio, entre los diferentes pisos en que éste ha sido dividido, reconocido como no sujeto por la Dirección General de lo Contencioso del Estado en Circular de 5 de octubre de 1949; pero además, y en último término, estaríamos en el caso de que a continuación vamos a tratar.

Si el superficiario no tuviese derecho a indemnización, nos parece que estaremos ante un acto exento, conforme al número 15 del artículo 6.º del Reglamento, por el que se declara como exentas las cancelaciones de hipotecas, manifestado que lo están en cuanto a «... su extinción en los casos y en la parte que por insuficiencia del inmueble hipotecado no haya alcanzado el valor de éste a satisfacer el importe de los créditos garantizados». Pero con mayor propiedad debemos estimarlo como no sujeto, por haber considerado la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en 19 de febrero de 1952, en contestación a una consulta, que lo estarían las cancelaciones de hipoteca por caducidad, y aquí nos encontramos con otra caducidad y también como ella fundada en la Ley; por tanto, para hacerla constar en el Registro no se requerirá el consentimiento del titular del derecho caducado, bastando el que así se solicite por el que tenga interés en ella, como disponen el párrafo 2.º del artículo 82 de la Ley Hipotecaria y los artículos 174 y 175 de su Reglamento, no pudiendo por ello existir «el contrato, acto judicial o administrativo» que exige como requisito previo para poder liquidar el impuesto, respecto a los derechos reales, el párrafo 1.º del artículo 12 del Reglamento, reitera para los censos el párrafo 2.º y parte de su esencia para la determinación de la no sujeción de la extinción de éstos por destrucción de la finca el párrafo 9.º del mismo. Por tanto, la no sujeción por caducidad será la de aplicación general y las otras normas expuestas servirán, a lo sumo, para el segundo caso de extinción que antes expresamos, si por su peculiaridad pudiera estimarse que no constituye una caducidad propiamente dicha como el general, res-

pecto a los titulares de las cargas, ya que entre las partes es una resolución.

Finalmente, la extinción del derecho de superficie por confusión, no dará lugar al problema tributario expuesto, ya que se dispone por esta Ley en el párrafo 4.º del artículo 161, que «si por cualquier otra causa se reunieran en la misma persona los derechos de propiedad del suelo y del superficiario, los derechos reales que recayeren sobre uno y otro derecho continuarán gravándolos separadamente». El problema que este artículo plantea no es de orden fiscal, sino civil, ya que deja sin precisar si el vencimiento posterior del término producirá la extinción y aunque en algún supuesto, como la consolidación fundada en título lucrativo, la ética nos obligaría a estimar que deberán subsistir las cargas pese a la expiración del término, la esencia de la institución, en la cual el titular de la carga no puede alegar ignorancia, ni mala fe, obligaran a seguir el mismo criterio que se establece por el número 1.º del artículo 107 de la Ley Hipotecaria respecto a la hipoteca sobre un usufructo y, por tanto, las cargas quedarán subsistentes en la consolidación hasta su cumplimiento, o hasta que llegue el tiempo en que normalmente se hubiese extinguido el derecho de superficie sin mediar esa consolidación, lo cual está conforme, además, con la frase inicial del precepto transcrito.

BUENAVENTURA CAMY SÁNCHEZ-CAÑETE

Registrador de la Propiedad