

La norma de fijación de base en el Impuesto de Derechos reales

I. CONSIDERACIONES GENERALES

«La norma tributaria, como las demás—nos dice ANDREOZZI (1)—, constituye una unidad de contenido y forma; pero en el primer aspecto la voluntad de la ley puede tener una doble manifestación. Una es la creación de la obligación tributaria y la otra la determinación de categorías de situaciones jurídicas afectadas por el tributo, las que pueden adquirir distintos caracteres; es decir, que siendo en principio una la especie de situaciones jurídicas sobre las cuales recae el tributo, éstas pueden asumir en la práctica distintas especificidades.»

Creemos que, dicho con otras palabras, lo que el citado autor nos viene a decir es que la ley fiscal crea la relación jurídico tributaria, y que algunos tributos, atendida la finalidad que persiguen, pueden descomponerse en una serie de objetos tributarios (2), es decir, en un conjunto de figuras fiscales que el legislador consideró aptas para la imposición.

Brevemente expuesto, respetando los diferentes criterios doctrinales e incluso la variada terminología, entendemos que un objeto tributario requiere, por lo menos, tres elementos *esenciales*, a saber:

(1) «Derecho tributario argentino», tomo I, pág. 107.

(2) Según terminología que empleó nuestro Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de enero de 1946.

hecho imponible, tipo impositivo y base liquidable. En los impuestos calificados de jurídicos, su naturaleza exige como elemento *natural* del objeto tributario un concepto jurídico que, concretamente en el Impuesto de Derechos reales, al gravar las transmisiones atendidos los actos y contratos que las provocan, aquel concepto se traduce en un negocio jurídico de carácter patrimonial. Por último, en los objetos tributarios, también podrán apreciarse elementos *accidentales*; y en el Impuesto de Derechos reales, aunque lo desnaturaliza, quizá merezca ese calificativo la forma documental en ciertos supuestos en los que para la debida exacción se exige la escritura pública, el documento judicial o el administrativo.

«Hecho imponible» es aquel que, en concurrencia con los demás elementos de un objeto tributario, cierra el ciclo constituyente de la relación jurídico tributaria, a su vez generadora del derecho de la Hacienda para la exacción del tributo, del deber de su Administración para exigirlo en el momento o plazo que la ley determina y de la obligación del contribuyente para satisfacerlo (3).

Generalmente, el hecho imponible coincide con el objeto del tributo, aunque son dos conceptos completamente distintos. El primero se debe a la finalidad que se persigue con el impuesto; el segundo se refiere al presupuesto de hecho que se considera apropiado, pro-

(3) La Ley del Impuesto del Timbre nos cita al «hecho imponible» en su artículo 49 al tratar del Timbre sobre la publicidad, pero en el artículo tercero alude al «devengo» como correlativo de la obligación de satisfacer el Timbre que nace y es exigible desde el momento de formalizarse el documento o de producirse el acto sujeto a gravamen.

Ese «formalizarse» y ese «producirse» marcan los hechos imponibles, por lo tanto el «devengo» es una consecuencia; pero en todos los supuestos no es exacto que lo que se *devenga* en el momento de formalizarse el documento sea también *exigible* en ese mismo momento, no sólo en los casos de exceso de Timbre, sino en los contratos de seguro, en donde no se ve el «Timbre por ningún lado, ya que, según el artículo 35 de la Ley, se satisfará en metálico.

Con referencia a la contribución de utilidades, un considerando de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1956, dice que «devengo o derecho a la percepción de tributos, en esencia quiere decir lo mismo que nacimiento de la obligación de tributar, ya que desde ese mismo momento nace el derecho de crédito a favor del sujeto activo; por ello si el devengo de la cuota es el momento concreto en que nace la obligación, no será otro en definitiva sino aquel en que la misma se perfecciona, siendo erróneo estimar el momento de la liquidación, o sea, el del acto administrativo de la determinación específica y material de la cantidad a pagar cuando la Ley no se pronunció expresamente autorizándolo.

Puede consultarse en la «IV Semana de Estudios de Derecho Financiero» «El devengo del impuesto, por ESPINOSA SAN MARTÍN.

picio, preciso o conveniente para lograr aquella finalidad. Por ejemplo, el arbitrio de plus valía, como sabemos, grava el incremento de valor de los terrenos urbanos, es decir, el valor obtenido y no ganado; sin embargo, dejando a salvo el procedimiento de tasas de equivalencia, el hecho imponible lo determina la transmisión de aquellos terrenos, porque en realidad lo gravado es el incremento de valor que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión mencionada.

En el Impuesto de Derechos reales, el art. 44 del Reglamento permite afirmar que los hechos imposables son los actos y contratos; y para muchos el tributo grava los actos y contratos mediante los cuales se transmiten bienes. Si ello es así, en principio coinciden el hecho imponible y el objeto del tributo; sin embargo, mientras que el art. 2.º de la ley se siga expresando como hasta ahora lo hace, también se puede afirmar que lo verdaderamente gravado son las transmisiones, jurídicamente consideradas, y, en consecuencia, indirectamente resultan gravados los actos y contratos, que, en realidad, lo que hacen es marcar la intensidad del tributo y los tipos impositivos, en los que también influyen la naturaleza de los bienes en las transmisiones a título oneroso. Por eso hemos dicho que el concepto jurídico es un elemento natural del objeto tributario.

También en el Impuesto del Timbre, al gravar los documentos públicos y privados acreditativos de actos o contratos, mencionados en el art. 9.º de la ley, el concepto jurídico es un elemento natural, de la misma forma que el documento real o el preceptivo lo es esencial; pero, a diferencia del Impuesto de Derechos reales, aquel elemento natural no influye para nada en los tipos impositivos. Sólo la base liquidable gradúa la intensidad del tributo (4).

(4) Por eso, el principio de calificación fiscal que consagra el artículo 27 del Reglamento de 22 de junio de 1956, sólo afecta a la base liquidable. En el Impuesto de Derechos reales puede afectar a la base, al tipo impositivo y al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Entre los dos impuestos hay un divorcio en lo que a las bases liquidables se refiere, porque el sometimiento del Impuesto del Timbre al resultado de la comprobación de valores, es en tanto en cuanto ese resultado arroje mayor base. Está doctrinalmente justificado el «divorcio», aunque no lo esté el «sometimiento»; pero en cambio se ha querido unificar el criterio de calificación, por eso el apartado 3) del artículo anteriormente citado, nos dice que si los documentos sujetos a timbre se refieren a actos o contratos sometidos, a su vez, al Impuesto de Derechos reales, la calificación que se practique con sujeción a la legislación de este último impuesto servirá también para determinar el reintegro procedente, salvo las excepciones que determina.

En la mayoría de los impuestos, la «base», como la denomina el del Timbre, o la «renta líquida», como la califica la Contribución sobre la Renta, o la «base de imposición», como nos dice la Contribución de Utilidades, o la «base liquidable», según expresión del Impuesto de Derechos reales, generalmente está integrada por una magnitud que, según el tributo de que se trate, será de superficie, de peso, de volumen, de potencia y también, generalmente, de valor, que a su vez podrá serlo de capital, de renta o beneficio, de precio de bienes o servicios, de coste de producción o de consumo; en definitiva, valor—repetimos—, que al igual que las demás magnitudes, tiene su patrón o unidad de medida, que en nuestra patria es la peseta.

ALBIÑANA (5), equiparando el beneficio fiscal con la base impositiva, define a ésta como «cifra sobre la que ha de girarse el tipo de gravamen correspondiente». LÓPEZ BERENGUER (6) entiende que «la base imponible es la medida de una cierta dimensión del objeto del impuesto, que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria mediante la aplicación del tipo fiscal correspondiente». Quizá en el Impuesto de Derechos reales fuera más gráfico decir: «masa de bienes o derechos expresada en dinero, llamada a sufrir determinado tipo impositivo».

Porque claro está que en los impuestos como el de Derechos reales, en donde juega como factor imprescindible el valor de las cosas, es elemental hermanar dos ideas: una, la que hace referencia a las cosas mismas, es decir, a la materia que debe determinarse a los efectos de la valoración; otra, la que atiende a los procedimientos o métodos para valorarla. Por eso en el citado impuesto serán normas de fijación de base todas aquellas reglas contenidas en su ordenamiento que tengan por objeto concretar la masa de bienes y el valor de esa masa sobre la que se aplica el tipo impositivo.

Por lo que se refiere a la concreción del valor, después veremos que hay dos sistemas, uno de ellos exclusivo del Impuesto de Derechos reales (7). En definitiva, en busca de apoyo y descanso de

(5) «Tributación del beneficio de las Empresas y sus partícipes», pág. 6.

(6) «Las bases liquidables en el Impuesto del Timbre», «IV Semana de Estudios de Derecho Financiero», pág. 11.

(7) En el Impuesto del Timbre, la regla cuarta del artículo 9.º de la Ley con referencia a las declaraciones de obra nueva, nos cita a una «comprobación reglamentaria» que después, según el artículo 37 del Reglamento, resulta ser la comprobación del valor real de la obra por cuantos medios de

nuestras posteriores argumentaciones, queremos dejar sentado que en ese tributo, siempre en relación con la base liquidable, hay que distinguir cuatro clases de normas: 1.ª, normas que fijan y concretan masa; 2.ª, normas que concretan y fijan valor; 3.ª, normas que proporcionan medios para comprobarlo, y 4.ª, normas que ordenan o permiten la adición o deducción de determinados valores. A éstas y las dos primeras se las generaliza como normas de fijación de base liquidable.

II. LA NORMA QUE FIJA MASA Y EL CONCEPTO PROPIO EN EL IMPUESTO DE DERECHOS REALES

El art. 60 del Reglamento de ese tributo nos dice, en el capítulo que dedica a la «Base liquidable», que el impuesto recae sobre el *verdadero valor* que los *bienes y derechos* tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto; es decir, que el precepto reglamentario, aceptando la idea anteriormente expuesta, nos alude a los bienes y derechos transmitidos y al valor de los mismos en el día en que se transmitieron, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan realmente su estimación, exigiendo, en consecuencia, concretar la masa de bienes y derechos transmitidos para también concretar después su valor; aunque, claro está, que cuando los bienes o derechos de que se trata son valores dinerarios en pesetas, las normas que fijan la masa también cantan su valor (8). Tal

prueba pueda utilizar la Administración. Se trata de un precepto esporádico, aunque indudablemente refleja una comprobación de valores, pero no permite sostener que sea un sistema aceptado por el ordenamiento tributario.

En la legislación del Timbre derogada, se decía que «*si con motivo de la liquidación del Impuesto de Derechos reales se le fijara mayor valoración al objeto...*», el interesado vendría obligado a pagar la diferencia por Timbre. La actual Ley nos dice que «cuando, *teniendo en cuenta* las reglas de comprobación establecidas por la legislación del Impuesto de Derechos reales, se obtuviera un mayor valor o precio...», sucederá lo mismo. Y hay quien entiende que ello permite comprobar valores en el Impuesto del Timbre, e incluso, en un supuesto de comprobación voluntaria, no comprobado en el Impuesto de Derechos reales, que posteriormente se comprueba por la Inspección del Timbre, resultando un aumento de bases, pregunta, ¿puede exigirse una nueva liquidación del Impuesto de Derechos reales? El autor a que nos referimos se inclina por la contestación afirmativa.

(8) Por lo menos, el máximo, aunque puede ocurrir que no sea el verdadero. Una hipoteca no vale lo que pregona, si la finca que la sufre vale menos. Llegado el momento de realización del valor para detracer el importe de aquélla, se verá que el valor de la hipoteca era ficticio. Lo mismo se puede decir de la prenda y del fiador insolvente. Por eso, en las anotaciones de embargo en donde no actúa la voluntad del embargado, el Tribunal

ocurre, entre otros casos, con los préstamos, las fianzas y las hipotecas, es decir, en todos los supuestos en los que vulgarmente se dice que no hace falta comprobar valores.

En principio, y por regla general, los bienes que se transmiten, atendido el acto o contrato sujeto a tributo, ofrecen la masa económica sujeta a valoración; sin embargo, esa regla general puede sufrir ciertas excepciones en virtud de normas que ampara el Reglamento del Impuesto, unas veces obligando a la adición de bienes concretos, como sucede respecto de la masa hereditaria con los preceptos que contienen los arts. 75 al 79 (9); otras, permitiendo la exclusión, como en los supuestos que regulan el apartado 16) del art. 31 y el 102 (10); pero al lado de esas normas hay otras que actúan para fijar una base o masa que en ocasiones fiscalmente se entiende transmitida, aunque realmente no existe transmisión; o que se transmite por concepto que, también fiscalmente, se repudia para imponer un concepto propio. Estas últimas prestan cierto interés, porque son las causantes, inspiradoras o determinantes de un nuevo objeto tributario al margen de la declaración del contribuyente y de la naturaleza jurídica del acto o contrato sometido a liquidación.

* * *

Vamos a tratar de explicarnos mejor, aunque para ello, desviándonos un poco del tema, también tratemos de dar una previa idea de los conceptos propios en derecho fiscal, en busca de la conexión con ese concepto propio a que hemos aludido, todo en nuestro modesto entender.

Por lo pronto, cuando se habla de «conceptos propios en derecho fiscal», hay que centrar la idea en los «conceptos propios de cada *ordenamiento fiscal*», porque, en efecto, debe tenerse en cuenta que no se trata de conceptos aceptados y generalizados en todas las manifestaciones de la disciplina, sino que brotan en cada uno de aquellos ordenamientos al socaire de la naturaleza jurídica del tributo de que se trate, de tal forma que no sería difícil, con referencia a un

Central viene declarando que la base liquidable debe ser el verdadero valor de las fincas embargadas.

(9) En las transmisiones onerosas, la adición al precio del importe de la hipoteca, como después veremos, es concepto distinto que actúa en la comprobación de valores, pero como elemento del valor declarado.

(10) No hay que confundir la adición o exclusión de *bienes* con la adición o deducción de determinados *valores*. También lo veremos después.

concepto de derecho privado, señalar supuestos en los que fiscalmente se ofrecen conceptos propios completamente distintos.

Para nosotros, en el orden fiscal, concepto propio es aquel que acepta una ley de tal carácter al margen del derecho positivo privado; o lo rectifica, si ese derecho se lo ofrece, o lo impone, repudiando al que jurídicamente corresponde.

Lo acepta cuando, ausente el concepto de nuestro derecho privado positivo, recoge los supuestos de hecho que muestra la realidad, aunque limitados a los efectos que le interesa. Posiblemente por esa razón no realiza una labor perfecta. Son aquellos supuestos doctrinalmente más o menos discutidos en los que la norma fiscal, también más ágil, más atrevida o de más urgente aplicación, se ve en la necesidad de actuar en vanguardia, sin perjuicio de que después, generalmente, el derecho privado perfila el concepto y lo configura con más tecnicismo (11).

Los conceptos a que acabamos de referirnos son de tal categoría que no merecen ser calificados de conceptos propios del derecho fiscal, porque son figuras que se mueven en el mundo jurídico—como los peces en el agua—con una vitalidad autónoma dentro de la ciencia del Derecho en general, aunque por primera vez cristalicen en el derecho positivo a través de leyes fiscales. El Derecho es una cosa y la ley es otra. Por otro lado, en el Impuesto de Derechos

(11) Estos son los casos en los que no se puede hablar de autonomía del Derecho fiscal ni se puede alegar que las normas del Derecho fiscal son de preferente aplicación a los preceptos generales del Derecho substantivo, como alega la Resolución del T. E. A. C., de 5 de octubre de 1954, al apreciar en la fusión de Sociedades la liquidación de una de ellas. Sabido es que el apartado 15) del artículo 19 del Reglamento, en los casos de fusión, permite la exacción por el concepto de disolución cuando aquélla se acuerda después de cumplido el término durante el cual se constituyó la Sociedad o Sociedades absorbidas, o existe acuerdo expreso de ponerlas en liquidación. Como actualmente la Ley de Sociedades Anónimas ordena el traspaso de los patrimonios en bloque y no acepta las que doctrinalmente se calificaban de fusiones impropias, no cabe apreciar una liquidación que desnaturaliza la fusión y por consiguiente todos aquellos preceptos fiscales que admitían el concepto hay que considerarlos derogados.

La vigente Ley del Timbre ya no desconoce el concepto de fusión y nos dice que la base liquidable será el capital social; pero en el Reglamento, apartados 8) y 9) del artículo 38, nos advierte que en el supuesto de fusión en el que surge una nueva Sociedad, no se apreciará la disolución; y que en el supuesto de absorción tampoco se apreciará ni la disolución ni el aumento de capital; pero no es una concesión que hace la legislación sobre Timbre, sino una consecuencia de la naturaleza de la fusión de Sociedades. Lo mismo uno que otro impuesto, en la calificación fiscal, ordenan que se realice de acuerdo con la naturaleza jurídica de los actos o contratos.

reales, por regla general, esos conceptos, mal calificados de conceptos propios (12), se diferencian de todos los demás que vamos a citar en que no están inspirados por la idea de prevenir la evasión y evitar el fraude, sino que se orientan en el sentido de configurar nuevos objetos tributarios, aumentando el área impositiva, o regulando la debida exacción de otros.

Los verdaderos conceptos propios en el Impuesto de Derechos reales se caracterizan—precisamente por ser esencialmente jurídico—porque no entrañan nuevas ideas, ni marcan nuevas perspectivas, ni aceptan puramente los institutos del derecho privado. Son conceptos, repetimos, preñados de desconfianza y recelo, que surgen animados de un espíritu contradictor, siempre en defensa de la debida exacción del tributo, buscando la equidad tributaria, cortando habi- lidades, saliendo al paso de simulaciones y procurando evitar el fraude. Se desvían del derecho privado no por afán de rebeldía, sino por necesidad imperiosa. Y es aquí en donde el derecho privado tiene que ceder, como realmente cede, y en donde se dibuja y justifica perfectamente lo que se viene calificando de autonomía del derecho fiscal (13).

Esos conceptos con espíritu contradictor a que hemos aludido presentan dos facetas: una de ellas simplemente correctora, la otra en abierta oposición con el derecho privado. En la primera aceptan el concepto que el derecho privado ofrece, pero modificándolo o condicionándolo en alguno de sus elementos o en los efectos jurídicos que le corresponden. Un ejemplo claro es la adopción, que no goza de la consideración fiscal cuando recae sobre persona que sea menor de treinta años al tiempo de ser adoptada. Sin embargo, los verdaderos conceptos propios relacionados con la base liquidable a que nos hemos referido son los comprendidos en la otra faceta contradictora. En tales supuestos, la norma fiscal no se limita a corregir, sino que niega abiertamente el concepto que se desprende del derecho privado, imponiendo el propio. Son los casos que para el li-

(12) Los autores suelen señalar como casos clásicos el contrato de suministro y el derecho de opción, antes de que este último lo regulara el Reglamento Hipotecario.

(13) Dice SAINZ DE BUJANDA («Hacienda y Derecho», pág. 41): «Cuando la Ley fiscal amplíe o reduzca las definiciones o conceptos de instituciones jurídicas formuladas en otras leyes para acomodarlos mejor a las exigencias de la tributación, es evidente que deberá prevalecer el mandato de la Ley fiscal».

quidador implican calificación forzada o, si se quiere, hipótesis en las que se prescinde de toda calificación y el órgano de gestión se ve obligado a aceptar el concepto ordenado por la ley.

En estos casos podrá observarse que el concepto que ordena la ley lo motiva o lo provoca una masa de bienes, y en algunos supuestos un exceso de valor; es decir, el concepto surge precisamente por esa masa o por ese exceso, previamente determinado por una norma. Ejemplos de masa pueden serlo: los bienes que constituyen el legado fiscal—porque así merece denominarse—, o sea aquéllos que han sido transmitidos por el causante de una herencia en el período de tres años anterior al día de su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos cuando el adquirente resulta ser persona distinta del heredero, según ordena la letra *b*) del apartado 1) del art. 75 del Reglamento; los bienes en comunidad constituída para la explotación de un negocio mercantil o industrial que tributan por constitución de Sociedad, según el apartado 28) del art. 19, artículo éste en donde se pueden apreciar otros casos. Ejemplos de exceso de valor son los supuestos de cesión a que se refieren los apartados 9) y 10) del artículo 9.º, y los de cesión y adjudicación para pago a que alude el apartado 2) del art. 19, en los que se aplican los tipos que corresponden a los bienes muebles o inmuebles, sin que quepa hacer más distinciones en la hipótesis de que entre aquellos bienes que se entienden adjudicados existan valores mercantiles o industriales, como se deduce de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1953.

Ahora bien, si con ocasión de un acto por el que no se transmite se ordena la exacción de un tributo que grava las transmisiones, sucede una de estas dos cosas: o se desnaturaliza el tributo, o se grava un acto o contrato distinto de aquel que se dice sujetar a tributación. En este caso, en el Impuesto de Derechos reales podría señalarse otra categoría de conceptos propios, como serían, por ejemplo, la prórroga y la transformación de Sociedades. Es decir, actos y contratos en los que se gravan transmisiones que no existen.

III. LA NORMA QUE FIJA VALOR Y LA COMPROBACIÓN DE VALORES

Una vez que se conoce la masa de bienes que se transmite o que se considera transmitida, atendiendo a la naturaleza jurídica del

acto o contrato transmisor o al que impone el legislador, el impuesto recae sobre «el verdadero valor». Y hemos querido aislar la norma que fija valor diferenciándola de la que fija masa precisamente para enfrentar aquélla con la comprobación de valores, porque en el Impuesto de Derechos reales se llega al «verdadero valor» de los bienes o derechos transmitidos en virtud de dos sistemas completamente distintos; uno de ellos implica el que pudiera calificarse de «verdadero valor entendido», en el que nada hay que averiguar; el otro, de «verdadero valor comprobado».

El primer concepto es de aplicación a casos específicos. El legislador da una norma y entiende que, estrictamente cumplida y ajustándose a su mandato, se llega a obtener un valor que es el verdadero, cualesquiera que sean el valor real o el venal en su caso. La norma es puramente reglada. El juicio de la Administración no actúa y el órgano gestor se limita a la «aplicación» de la norma, de tal forma que el valor que resulte siempre se debe a la ley; en cambio, el resultado de la comprobación de valores es fruto de tres elementos, a saber: la declaración del contribuyente, la norma legal al indicar los medios para comprobar esa declaración y el criterio exclusivo del órgano gestor para aplicar los medios mencionados que considera convenientes a la finalidad perseguida. Pero esto no quiere decir que sean puramente discrecionales las facultades de la Administración en orden a la comprobación de valores, sino que se acepta un sistema mixto que consiste en determinar cómo y cuándo la Administración puede actuar discrecionalmente (14); es decir, se condiciona su actuación de tal forma que los preceptos que regulan ese sistema puede decirse que encierran una doble potestad: reglada, en cuanto determinan los únicos medios de que la Administración puede valerse para la comprobación, y por ello, cuando aplica alguno no admitido expresamente, los Tribunales declararán la nulidad; discrecional porque acudiendo, en primer lugar, cuando de fincas se trata, a los datos de los amillaramientos, Registros fis-

(14) Dice ROYO VILLANOVA («Elementos de Derecho Administrativo», tomo I, pág. 74) que no existen actos absolutamente discrecionales. En todo acto existe una parte que es discrecional y otra que es reglada. Lo único que varía, según los diferentes actos, es la relación que existe entre el elemento reglado y el discrecional, el predominio de uno u otro elemento. Y añade: La importancia del estudio de la potestad discrecional deriva de que en muchas legislaciones los actos discrecionales están excluidos del examen de los Tribunales contencioso-administrativos.

cales y trabajos catastrales, faculta al liquidador para utilizar indistintamente los demás medios comprobatorios, incluso la tasación pericial.

Ya en el Reglamento de 25 de septiembre de 1892 (15) se diferenciaban en capítulos separados las normas de fijación de base y las de comprobación de valores, capítulos que actual y respectivamente son el V y el VI; y diferenciación que vienen acusando los Tribunales Económico-Administrativos en varias Resoluciones; sin embargo, fuera de aquel capítulo V hay muchas normas de fijación de base, y comprendidas en el mismo hay varias reglas de comprobación de valores, incluso alguna que nada tiene que ver con esa comprobación ni con la base liquidable, porque se refiere al concepto contributivo (16).

Normas en relación con la comprobación de valores en general son las que contienen los arts. 61 y 62, hasta el punto de que el apartado 2) del art. 61, después del retoque sufrido por el vigente Reglamento, viene a anticipar lo que con otras palabras nos dice el apartado 1) del art. 88, comprendido en el capítulo sobre comprobación de valores; pero es que, además, si la norma de fijación de base implica una potestad reglada, cuando discrecionalmente se faculta a la Administración para acudir a la comprobación de valores, aunque sea limitando los medios de que puede valerse, ya no es posible hablar de normas de fijación de base. Eso ocurre en los supuestos de los apartados 8) y 9) del art. 71, en donde si la Administración estima que el valor declarado es inferior al verdadero, se puede acudir a la tasación pericial; y sobre todo destaca en ese aspecto el apartado 3) del art. 64, declarando que en la transmisión de acciones, títulos o participaciones de Sociedades a que el precepto se refiere, «podrán las Oficinas liquidadoras fijar la base liquidable por los medios establecidos en el art. 80 del Reglamento para la transmisión de empresas mercantiles o industriales cuyos titulares

(15) El capítulo VI de este Reglamento se titulaba: «Fijación del valor de los bienes o capital liquidable», y comprendía las normas sobre «cargas deducibles» que ahora contiene el capítulo VII.

(16) Dice así el artículo 74: «En las compraventas en que el precio estipulado deba entregarse a plazos, teniendo el comprador la facultad de dar en cada uno de ellos metálico o valores mobiliarios, a su elección, se liquidará el impuesto desde luego por el concepto de permuta, sin perjuicio del derecho del interesado a la devolución procedente, si se acreditara que el pago del precio se realizó en metálico.»

estuvieran sometidos a la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, o bien por los señalados por la Administración a los efectos del impuesto sobre emisión y negociación o transmisión de valores mobiliarios». Es decir, en este caso se amplían los medios de comprobación ordinarios.

En el Impuesto de Derechos reales se observa una tendencia hacia las facultades discrecionales, que se aprecia perfectamente no sólo en esos preceptos, sino en la modificación que sufrió el art. 61 al permitir la comprobación de valores en las transmisiones realizadas mediante subasta pública sin necesidad de la autorización de la Dirección General de lo Contencioso; y de modo indirecto también se aprecia en la doctrina de los Tribunales, según Resolución de 17 de junio de 1952 y Sentencia de 23 de marzo de 1956, de las que después daremos cuenta al considerar que existen transmisiones de bienes en supuestos que, fiscalmente, eran discutibles.

A) La norma que fija valor no debe ser desvirtuada por la declaración del contribuyente.

Así lo entendemos desde el momento en que, insistimos, esa norma implica una potestad reglada. Claro está que cosa distinta es el supuesto en que la declaración actúe como medio para fijar valor cuando la propia norma lo permite, incluso contrastando aquella declaración con otros medios y con la mecánica aceptada para la comprobación de valores. Ejemplo de este supuesto lo presentan los arts. 63 y 65 del Reglamento.

Según el art. 63, en cuanto a la moneda extranjera, si el valor que fijan los interesados lo hacen indistintamente en moneda extranjera y nacional, y el cambio que implica es mayor que el cambio oficial, aquél es el que debe de prevalecer (17). Por lo que se refiere al art. 65, en la norma de fijación de base que contiene su apartado 1) actúan el capital, precio o valor declarado y la capitalización al 4 por 100 de la renta o pensión anual de los censos,

(17) La Res. del T. E. A. C., de 24 de abril de 1956, parece que reduce el área de aplicación de este precepto al declarar que no puede entenderse que, indistintamente, se fija un valor en moneda extranjera y nacional, cuando se expresa en pesetas el de las fincas donadas, y sólo en una estipulación se hace constar la equivalencia en pesos, consignada, posiblemente, por exigencias legales del país del otorgamiento. En el fondo, se discutía también si era o no de aplicación el cambio del mercado libre, extremo que en esa Resolución no se llegó a dilucidar, ante la inaplicación de la norma.

foros o subforos de que se trate. Las dos son normas regladas, porque no atienden al criterio de la Administración, sino que ésta ha de aceptar el mayor valor que resulte de la aplicación obligatoria de los medios que respectivamente señalan las normas para cada uno de los supuestos, aunque uno de esos medios sea el valor declarado.

Por consiguiente, dejando a salvo esos supuestos especiales en los que la ley expresamente hace entrar en juego al valor declarado, en los demás casos entendemos que aunque ese valor sea mayor que el que ofrece la norma, debe aceptarse éste (18)

En contra de lo que acabamos de decir puede argumentarse que el art. 62 del Reglamento, comprendido en el capítulo de «Base li-

Por el contrario, en Resoluciones de 7 de junio y 22 de noviembre de 1955, se aplica el cambio del mercado libre, al considerar que el precepto no distingue de cambios y ordena que se acepte el mayor. En los tres supuestos, la opinión del señor Director del Instituto Español de Moneda Extranjera era que debía aplicarse el cambio del mercado libre, y no el oficial. Las tres Resoluciones son muy dudosas; pero aún lo es más la de 5 de julio de 1955, en donde se anula el fallo del Tribunal Provincial porque no se pidió informe al citado señor Director. Es decir, que de todas esas Resoluciones del año 1955 se desprende que obra acertadamente el liquidador que pide ese informe; y si eso es lo acertado, la norma deja de ser reglada, porque no se trata de un supuesto de «interpretación», sino de cómo debe ser aplicada, extremo que sólo lo puede aclarar la Ley y no un funcionario.

(18) Si en la constitución de los usufructos prevaleciera el valor declarado, se abriría un posible cauce a la defraudación, salvo que a la Hacienda le estuviera permitido ir contra sus propios actos. Si un propietario de ochenta años dona a un hijo el usufructo de una finca estimándose que el valor del usufructo es el 60 por 100 del valor declarado del inmueble, y la Hacienda lo acepta, parece que, después, en la posible donación que a un extraño haga de la nuda propiedad del mismo inmueble, no puede aceptarse como valor el 90 por 100 y lo lógico sería aceptar el 40. Se podrá argumentar que, en definitiva, aquel 60 por 100 y no el 10, tributaría por la tarifa entre extraños al extinguirse el usufructo, pero siempre se retrasaría la exacción sin perjuicio de que, si el valor de la finca en el momento de la extinción es menor, o había prescrito la acción administrativa para exigir el impuesto por extinción de usufructo, el perjuicio de la Hacienda era evidente.

En la región levantina es muy frecuente que al morir un cónyuge, con ocasión de realizarse las operaciones particionales de su herencia, el otro cónyuge dona a sus hijos la nuda propiedad de sus bienes, reservándose el usufructo; y conocemos algún caso en que para valorar la cuota usufructuaria del cónyuge viudo, se estimaba en un 30 por 100, cuando en realidad le correspondía un 10. De haberse aceptado aquel 30, no podía estimarse que en la donación de la nuda propiedad de sus bienes correspondía un 90 por 100.

Se dirá que el concepto que acabamos de exponer se refiere a la estimación del valor del usufructo atendido el valor del inmueble, cosa distinta al valor declarado del usufructo; pero obsérvese que si un usufructua-

quidable», parece exigir en cualquier supuesto la constancia del valor declarado, y que en el caso a que hemos aludido, el contribuyente no podría ir contra su propia declaración, porque equivaldría a quebrantar la doctrina sobre los propios actos; pero también se podía replicar que aceptando ese criterio se borraría por completo la diferencia entre la norma que fija valor y la comprobación de valores, diferencia que el legislador viene acentuando desde hace muchos años, y quedaría reducida aquella norma a una especial comprobación aplicando el *único* medio permitido por la ley. A nuestro modo de ver, el art. 62 del Reglamento mencionado contiene reglas sobre comprobación de valores, y su emplazamiento más correcto parece que hubiera sido a continuación del art. 88, o integrando uno de sus apartados.

Obsérvese que todos los artículos que aluden al valor declarado, como son el 9, 10, 61, 84, 88 e incluso el 62, es siempre con vista a la comprobación de valores, de la que puede resultar que aquel valor se eleve a la categoría de *valor comprobado* si es mayor que el resultante de aplicar los medios de comprobación.

B) *La norma de fijación de valor no puede ser atacada por una comprobación de valores.*

De la legislación del Impuesto de Derechos reales parece deducirse que cuando la ley señala una norma de fijación de valor, lo hace sin tener en cuenta si se trata o no de un acto específico de «transmisión», es decir, que también se aplica para los supuestos de «constitución», «reconocimiento», «modificación», etc. Si no fuera porque el apartado 1) del art. 80 del Reglamento nos advierte que la Administración, en todo caso, tiene facultad de comprobar el valor de los *bienes* o *derechos* transmitidos, podría haberse argumentado muy débilmente que la comprobación de valores se aplicaba a la transmisión de los bienes y la norma de fijación de valor a la de

rio de más de setenta años declara que el usufructo de una finca vale 200 pesetas y el valor comprobado es de 1.000, si la Hacienda acepta las 200, implícitamente acepta también que la estimación del usufructo es un 20 por 100 y no un 10, como corresponde. Para que fuera éste tenía que valer la finca 2.000 pesetas, y entender en el terreno de la comprobación de su valor que al declararse 200 pesetas como valor del usufructo se declaraban 2.000 pesetas como valor del dominio, lo que equivale a considerar como valor declarado de este último el que resulta de aplicar una norma de fijación de base a «contrario sensu».

los derechos ; pero, desde luego, lo que sí puede argumentarse es que la comprobación de valores sólo procede en los actos de transmisión, porque, como acabamos de ver, ese apartado 1) cita a los bienes y derechos *transmitidos*, y porque los apartados 1) y 2) de los arts. 61 y 86 también aluden solamente a las *transmisiones*.

Esa idea de que la comprobación de valores exige una transmisión, parece que la pone de manifiesto la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1956 en un supuesto de disolución de Sociedad y con ocasión de la Resolución del Tribunal Central de 17 de junio de 1952, por la que se declaró que tal disolución produce de derecho los efectos consiguientes a una transmisión de bienes y, en consecuencia, procede que se determine el haber social en la forma prevista en el párrafo 2.º del apartado 2) del art. 80 para el supuesto de transmisión de empresas (19).

Claro está que nada impide que una norma de fijación de valor y una comprobación de valores actúen conjuntamente, como ocurre en los casos de transmisión de los derechos de usufructo y nuda propiedad, en donde la comprobación determina el valor del bien y la norma fija el valor del derecho ; pero lo que no se concibe es que la comprobación de valores destruya lo que declare la norma que fija valor, entre otras razones porque ésta implica una facultad reglada. Si así no fuera, no tendrían razón de ser los supuestos en que la propia norma autoriza para acudir a la comprobación de valores, condicionando su aplicación a determinadas hipótesis (20). Sin embargo, el

(19) El apartado 14) del artículo 18 del Reglamento de 1911 permitía la comprobación de valores en la disolución de Sociedades, pero silenciaba esa comprobación en todos los demás actos que con referencia a las citadas Sociedades sometía a tributación. El Reglamento actual en los supuestos de disolución tampoco alude a la comprobación de valores. Por consiguiente, parece que todas las normas del artículo 19 eran de fijación de base, si bien en la aportación, pese al silencio, es indiscutible el derecho de la Administración a comprobar. El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 23 de marzo de 1956, que hemos citado, revoca el acuerdo del Tribunal Central por entender que no es aplicable el párrafo segundo del apartado 2) del artículo 80, porque se refiere a la transmisión de Empresas, pero conservando el concepto de transmisión apreciado por el Tribunal Administrativo, declara que son aplicables no sólo los medios de comprobación ordinarios sino incluso el extraordinario de la tasación pericial.

(20) Sin salirse del artículo 71 del Reglamento del Impuesto, se pueden apreciar muchos de los supuestos a que hemos aludido. Así, por ejemplo, según el apartado 2) de dicho artículo para el caso de que en las concesiones de obras o servicios no exista presupuesto de gastos, obliga a la declaración jurada y a la comprobación de valores ; pero, claro está, que no

Tribunal Económico Administrativo Central viene sosteniendo (21), con referencia a casos de transmisión mediante subasta, que el valor resultante de la aplicación de la norma de fijación de base puede ser objeto de comprobación de valores, doctrina que, a nuestro modo de ver, es un error, cualquiera que sea el Reglamento que se contemple, y, desde luego, inaceptable según el Reglamento actual, dada la forma de expresarse el art. 61, que, como hemos indicado, contiene reglas sobre comprobación de valores.

Cuando una norma permite a la Administración actuar a su juicio, si bien para ello hace falta la autorización de un órgano de gestión, aunque sea de la categoría de la Dirección General de lo Contencioso, la norma no es reglada, sino discrecional, si se quiere, muy limitada, y, por consiguiente, no es norma de fijación de valor. Los apartados 2) y 4) del art. 61 del Reglamento de 1941, que vinieron a recoger una de las aclaraciones que hizo la Orden de 5 de febrero de 1936 al art. 61 del Reglamento de 1932, es cierto que permitían una comprobación de valores, pero no es cierto que amparasen una norma de fijación de valor, y, en consecuencia, la doctrina que se funda en ese supuesto es errónea, y mucho más la sostenida por resoluciones que viene aplicando el Reglamento de 1947, porque a partir de la ley de 27 de marzo de 1945 ya no es necesaria la autorización de la Dirección General de lo Contencioso a que hemos aludido (22).

Para que el valor resultante de una norma de fijación de valor pueda ser objeto de comprobación de valores es necesario que aquél actúe a modo de valor declarado. Este es el caso que nos ofrece la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de enero de 1956, que empieza por decirnos que cuando se señala el

cabe acudir a esa comprobación si existe presupuesto, como han declarado las Resoluciones de 19 de enero y 28 de septiembre de 1954. Ejemplos en los que por imposibilidad de aplicación de la norma que fija valor se va directamente a la tasación pericial, los señala como regla general el apartado 10) del mencionado artículo, confirmando lo que había ordenado en los apartados 4), 5) y 7).

(21) Resoluciones de 24 de julio de 1944, 28 de enero de 1947, 12 de enero de 1954 y 7 de junio de 1955.

(22) La Orden de 5 de febrero de 1936 que hemos citado, aclaratoria del artículo 61 del Reglamento de 1932, en su apartado 3) aludía a la aplicación del artículo 100, advirtiendo que siempre había que sumar al importe del precio de la subasta el importe de las cargas que quedaban subsistentes, sin que fuera necesaria la autorización de la Dirección mencionada.

valor de unos títulos no se declara valor, máxime si se advierte por el contribuyente que los títulos carecen de valor de cotización y si, al mismo tiempo, se presentan certificaciones expedidas por las entidades emisoras, *cabe considerar como valor declarado* el que resulte de esas certificaciones, y como valor comprobado el que también resulte de la práctica de la comprobación que puede realizarse, de acuerdo con el art. 80, al amparo de lo dispuesto en el apartado 3) del art. 64. La doctrina es muy hábil, pero discutible. Tiende a ofrecer un elemento necesario para la comprobación de valores desde el momento en que no se puede comprobar un valor que no se declara. Responde, además, a otra tendencia que se observa en el tributo ampliando el concepto de valor declarado (23).

Cosa distinta es que un ordenamiento fiscal someta sus normas de fijación de base al resultado de la comprobación de valores según el Impuesto de Derechos reales, siempre que, como consecuencia de esa comprobación, se obtuviera un mayor valor, como dispone el apartado 2) del art. 33 del Reglamento del Impuesto del Timbre, en perfecta concordancia con lo ordenado en el art. 9.º de la ley de 14 de abril de 1955; pero ese sometimiento a que hemos aludido no está claro para el supuesto de que en el Impuesto de Derechos reales se aplique una norma de fijación de valor en aquellos casos en los que el Impuesto del Timbre tenga la propia.

IV. NORMAS QUE ORDENAN O PERMITEN LA ADICIÓN O DEDUCCIÓN DE DETERMINADOS VALORES

Dentro de la diferenciación que venimos realizando, todavía cabe apreciar este cuarto grupo, siempre con referencia a la base liquidable y una vez realizada la comprobación de valores.

(23) Por valor declarado se entiende el que consignan los interesados en el documento liquidable a los efectos de la transmisión (R. de 28 de abril de 1953). Ese es el concepto que se desprende del apartado 2) del artículo 61, que también considera como tal valor el de adjudicación en subasta; pero en la R. de 30 de marzo de 1954, al amparo de la doctrina de que nadie puede ir contra sus propios actos, se ha considerado por valor declarado el que se realizó a efectos de otro tributo y, posteriormente, en la R. de 26 de octubre del mismo año, se estimó que la comprobación por las pólizas de seguro, más que una verdadera comprobación, es una declaración por los interesados o por las personas de quienes los mismos traen causa.

Siguiendo ese camino, también habrá que considerar como declaración

Por lo que corresponde a la adición, sólo cabe citar el valor que se presume al ajuar doméstico según el apartado 4) del art. 31, equivalente al 2 por 100 del valor comprobado del total de los bienes inventariados, salvo que los interesados hubieran asignado a dicho concepto una valoración superior, o que resultare demostrado, a juicio de la Administración, que el causante carecía de tal ajuar.

Aunque, insistimos, la presunción «iuris tantum» que encierra la norma no implica una comprobación de valores, sin embargo la adición que ordena es trámite del *expediente* de comprobación y ha de estimarse como resultado del mismo a los efectos de la notificación (24).

No son trámites del expediente de comprobación, ni normas de fijación de base, las que regulan la adición al precio del importe de las cargas que han de quedar subsistentes, y que en los supuestos de transmisión a título oneroso ordenan los apartados 3) y 4) del art. 100 del Reglamento; y lo entendemos así, pese a que esos apartados nos hablan de la determinación de la base liquidable y pese igualmente a que el Tribunal Central, en sus Resoluciones de 26 de junio de 1944 y 28 de enero de 1947, estima que esa adición no constituye acto de comprobación de valores, sino de fijación de base.

A nuestro modo de ver, esos preceptos lo que hacen es ofrecernos una modalidad del valor declarado o de lo que se entiende por ese valor (25). Valor declarado, según esas normas, es el importe del precio más el de las cargas. Por ser valor declarado es trámite del

otros medios que se estiman de comprobación, tales como el precio en que según la última enajenación fueron vendidos los bienes de cuya enajenación se trate y, sobre todo, el valor asignado a las fincas hipotecadas a los efectos del artículo 130 de la Ley Hipotecaria cuando la transmisión se da entre los mismos interesados o sus herederos, concepto que también debe hacerse extensivo al supuesto de que se pactara solamente el procedimiento extrajudicial al que no menciona el citado artículo 130.

No es lo mismo que esos conceptos jueguen como valor declarado o como medio de comprobación, porque en el primer caso la norma es reglada, es decir, el valor declarado siempre hay que aceptarlo si es mayor que el comprobado; en cambio, en el segundo caso entran en juego las facultades discrecionales del liquidador.

(24) Hay otros supuestos en los que dentro del expediente de comprobación de valores se aplican normas de fijación de base, como sucede en los casos de transmisión hereditaria, juntamente con otros bienes, de efectos públicos o valores mercantiles o industriales, a los que el artículo 64 señala una norma de fijación de valor.

(25) Véase nota 23.

expediente de comprobación de valores, pero como tal valor sujeto a comprobación hay que enfrentarlo con los medios para comprobar valores. Por eso la Resolución del citado Tribunal de 23 de noviembre de 1948, muy acertadamente, declaró que la adición de cargas no impide la comprobación de valores. En cambio es a todas luces improcedente el adicionar las cargas al valor comprobado.

En cuanto a la procedencia de la deducción de determinados valores, dejando a un lado los supuestos de bonificación, son de citar: las cargas y gravámenes que disminuyan realmente la estimación de los bienes, como advierte el art. 60 del Reglamento, y que constituye trámite del expediente de comprobación; la deducción de la cuota por caudal relicto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 261, y los supuestos de deudas y gastos hereditarios a que se refiere el art. 101, que no son trámites del expediente de comprobación. Por lo que respecta a las deudas, la Resolución de 7 de junio de 1955 ha declarado que la deducción del importe de una hipoteca en una transmisión hereditaria no es trámite de la comprobación de valores, sino que procede tenerla en cuenta en las liquidaciones a practicar.

De todos esos supuestos, que unas veces suponen facultades regladas y otras discrecionales, merecen especial atención las deudas y gastos que pueden constituir una de las bases a que antes hemos aludido, capaces de provocar un nuevo objeto tributario en el que actúa como elemento natural el concepto jurídico de adjudicación para pago cuando en la transmisión no exista dinero, y del que se entera el contribuyente al notificarle las liquidaciones según doctrina que recogemos a continuación.

Es de advertir que, si bien el apartado 13) del art. 101 sólo alude a las adjudicaciones para pago, expresas o tácitas, en el supuesto de las deudas parece indiscutible que también procede en el supuesto de los gastos, como se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 1921.

V. DIFERENCIAS QUE SE VIENEN SEÑALANDO ENTRE LOS EFECTOS DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES Y LAS NORMAS DE FIJACIÓN DE BASE

Son las siguientes:

1.ª Al no ser la fijación de base acto de comprobación, no hay obligación de notificarlo antes de practicar las liquidaciones

(R. de 16 de diciembre de 1941), y por consiguiente, el plazo de quince días para interponer la reclamación económica que es procedente (R. de 26 de enero de 1939) se computa desde que la liquidación se entiende notificada (R. de 15 de febrero de 1954), aunque indebidamente se haya notificado el resultado de la aplicación de la norma (R. de 13 de marzo de 1934).

Nosotros entendemos que si la reclamación económica contra la determinación de la base liquidable es procedente, como indudablemente lo es, de acuerdo con el apartado 2) del art. 207 del Reglamento (26), también es procedente la notificación con todas sus consecuencias.

2.^a Sólo cuando la reclamación económica se dirige contra la comprobación de valores procede liquidar provisionalmente por el valor declarado, de acuerdo con el apartado 6) de los arts. 85 y 89 del Reglamento, pero no si lo discutido es como se operó para fijar la base liquidable, porque entonces la liquidación a practicar procede realizarla, pese a la reclamación, sobre el importe de la base conseguida (R. de 7 de junio de 1955).

3.^a La acción comprobadora tiene el plazo de prescripción que señala el art. 82 del Reglamento del Impuesto; en cambio la facultad para fijar la base liquidable prescribe al mismo tiempo que la acción administrativa para exigir el tributo, de acuerdo con el apartado 1) del art. 143.

4.^a La comprobación de valores puede ser objeto de revisión según lo que dispone el art. 141, del que no se deduce que la revisión alcance a la norma de fijación de base.

5.^a Cuando la comprobación de valores la practican las Oficinas liquidadoras de partido, necesitan, en ciertos casos, someterla a la aprobación de la Abogacía del Estado, bajo pena de nulidad (R. de 20 de diciembre de 1955), según se desprende del apartado 4) del art. 85; en cambio, cuando se aplica una norma de fijación de base no hace falta esa aprobación.

Claro está que si no procede esa aprobación, ni procede la revisión, la Administración se vería obligada en algunos casos a declarar lesivos los acuerdos a los efectos del recurso contencioso administrati-

(26) Y así lo reconoce la R. de 26 de enero de 1939, permitiendo pedir la exclusión de bienes.

vo, lo que consideramos una anomalía. Parece que lo correcto es que no proceda la aprobación, pero que proceda la revisión.

6.^a La norma de fijación de base no permite al contribuyente solicitar la tasación pericial, porque el número 3.º del art. 81 del Reglamento sólo lo consiente en el supuesto de comprobación de valcres (R. de 25 de agosto de 1939). Es la consecuencia ortodoxa de la diferenciación de conceptos, a que venimos aludiendo.

7.^a La norma de fijación de valor en el Impuesto de Derechos reales marcará la base en el Impuesto del Timbre cuando actúe con carácter supletorio; pero parece que no se puede decir lo mismo cuando este tributo tenga su norma especial, aunque la norma de fijación de valor, según el Impuesto de Derechos reales, indique mayor valor que la señalada en la legislación del Timbre, porque si bien, como hemos expuesto anteriormente, las bases que resulten aplicando esa legislación quedan sometidas a las que arroje la comprobación de valores en el Impuesto de Derechos reales siempre que estas últimas sean mayores, no cabe duda que la comprobación de valcres es cosa distinta de las normas que fijan valor.

* * *

En las primeras cuartillas de este trabajo hemos aludido a cuatro grupos de normas distintas, pero íntimamente relacionadas por la finalidad que todas persiguen. Después, a través de un tejer y destejer del legislador y de los Tribunales, hemos tratado de diferenciarlas, analizando su naturaleza y poniendo de manifiesto el actuar de la Administración en sus ptestades reglada y discrecional. Por último, también hemos pretendido señalar los diferentes efectos, pero cualesquiera que sean los distinguos que doctrinalmente procedan, esas diferencias en los efectos a que hemos aludido parece que, en la mayoría de los casos, no tienen razón de ser.

La norma de fijación de base, en general, encierra el peligro de que no sea equitativa en determinados supuestos, pero quizá en este aspecto fuera una solución el precedente que nos brinda el art. 28 de la vigente ley de Contribución sobre la Renta con la actuación

del Jurado Central, no sólo a instancia de la Administración, sino también del contribuyente (27).

FEDERICO BAS Y RIVAS

Registrador de la Propiedad

(27) Ese artículo dice que todo contribuyente por signos externos que se considere agraviado, podrá, aun en el caso de que la estimación de su renta presunta se ajuste estrictamente a las valoraciones establecidas, recurrir ante el Jurado Central, con expresión concreta de las circunstancias especiales por razón de las cuales los signos externos dan lugar a una estimación de la renta mayor que la efectivamente obtenida.