

V A R I A

UN TRATADO DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES

BAS Y RIBAS (FEDERICO): *Impuestos de derechos reales y sobre transmisión de bienes*. Prólogo de D. José Larraz. Vol. I.—Editorial «Revista de Derecho Privado», 449+xxvi páginas.

De todos los impuestos indirectos, es probablemente el conocido con la denominación de "derechos reales" el que, en su exacción, ofrece mayor diversidad de supuestos y cuya determinación cuantitativa ha de estar más atenta y asiduamente asistida por las normas del derecho positivo en todas sus ramas, ya que la naturaleza jurídica del acto o contrato sobre que recae es el fundamental principio que la informa. Porque la gran masa de contribuyentes a quienes afecta, la sutilidad de ingenio que frecuentemente se despliega para eludir o atenuar, al menos, la onerosidad de esta carga fiscal; la complejidad con que a veces se presenta el negocio jurídico sujeto a imposición, demandan una técnica depurada que permita la exacción del impuesto sin quebranto, en lo posible, para los intereses del Tesoro público. De ahí que sean numerosos los trabajos publicados en Revistas sobre cuestiones concretas y determinadas unas veces, o abarcando otras un conjunto suficiente de ellas para formar un libro.

Los que de éstos se han dado a la Prensa hasta ahora, unos han tenido por finalidad exclusiva facilitar el estudio de algún programa de oposiciones, y otros la exposición metódica de los preceptos legales relativos al impuesto, y el comentario de las normas positivas que pudieran ofrecer dudas en su aplicación. Y todos, o la mayor parte de ellos, con breves e incompletas notas jurisprudenciales y referencia o inserción literal de algunas circulares de la Dirección General de lo Contencioso del Estado. El libro del Sr. Bas es algo más que todo eso: es la exposición de la doctrina y legalidad en el orden estrictamente jurídico de cuantos actos y contratos caen dentro del ámbito del impuesto de derechos reales y su proyección en la órbita fiscal del mismo impuesto. Por ello, este libro lo constituyen no solamente unos comentarios—siempre meditados y exactos—del derecho posi-

tivo, sino, además, el tratado completo de una exacción tributaria de depurada técnica, elaborada sobre la experiencia de los dos meritísimos Cuerpos de funcionarios encargados de su gestión administrativa.

* * *

Precedido del texto de la ley vigente (el refundido de 7 de noviembre de 1947), con las oportunas referencias a su reglamento, sigue el autor el plan que este último le impone. Y como método de exposición, en cada uno de los preceptos reglamentarios que así lo requieren, examina la institución o negocio jurídico respectivos, con abundantes indicaciones bibliográficas que orienten al lector afanoso de ampliar el estudio que de aquéllos presenta el autor, para hacer después el comentario jurídico-fiscal adecuado; comentario que, en la generalidad de los casos, prevé cuantas posibilidades puedan surgir en la aplicación práctica de la legislación reguladora de este tributo. Y todo ello enriquecido con notas abundantísimas de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Económico Administrativo Central, tan abundantes y copiosas, que acaso no haya sentencia o resolución que no esté citada en alguna de esas notas. Es de resaltar que la cita de tal jurisprudencia va seguida de la referencia a la publicación correspondiente, en la que pueda hacerse el examen completo de la sentencia o resolución respectivas, particular, en muchos casos, necesario y en todos convenientísimo para conocer la verdadera doctrina jurisprudencial que ellas establezcan. Y cuando las necesidades o conveniencias de la interpretación lo exigen, para revestir de posible autoridad y de la máxima claridad el auténtico sentido del texto reglamentario, el autor acude a la génesis del precepto sometido a su examen, para deducir de él y de sus precedentes positivos el verdadero alcance del mismo o el propósito del legislador. Ofrece, además, el autor, según se infiere de algunas de sus indicaciones, que al final del libro se insertarán las circulares del Centro directivo que puedan tener aplicación actual.

¿Cómo desenvuelve el Sr. Bas este plan y método de su obra? Quienes no hayan tenido aún ocasión de examinarla, pueden formarse idea del modo y sistema seguidos por él con la lectura de dos trabajos que recientemente tiene publicados. Uno de ellos, en la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO—número 241, correspondiente al mes de junio del año actual—, referente a la cancelación de inscrip-

ciones de hipoteca por causa de caducidad y a las informaciones de dominio y actas de notoriedad; otro en el número 374 de la "Revista de Derecho Privado"—mayo de este mismo año—, en el que comenta el artículo 66 del Reglamento del impuesto, relativo al usufructo. Con la única diferencia de que en ambos estudios se omiten las utilísimas notas que documentan el libro objeto de nuestra atención.

* * *

La mera enunciación de los temas más interesantes que comprende este libro ocuparía un espacio del que no es posible disponer aquí. Por eso hemos de limitar la indicación de ellos a unos cuantos, sin que la exclusión de otros les reste importancia para su estudio.

El primero que se nos ofrece es el dedicado a la repercusión del impuesto en el Derecho internacional y en el interregional. Con todo detalle se examinan las distintas condiciones de ciudadanía del causante; en su caso, y del contribuyente para, después de ofrecer una solución en cada supuesto, presentar una sinopsis en la que se clasifican cuantas posibilidades pueden darse en la vida del impuesto y en relación con esta materia.

La poca afortunada redacción que, derivada de la Ley de 17 de marzo de 1945, da el Reglamento al número 7.º del artículo 6.º y la complejidad de casos que pueden ofrecer los números 8.º y 9.º del mismo artículo, brindan al autor oportunidad para hacer un meditado estudio de los contratos verbales, de la transmisión del dinero, de la negociación de valores mobiliarios, de las ventas realizadas por comerciantes y agricultores o en establecimientos de venta. Todo ello, claro está, en consideración al impuesto. Y en la enumeración de los actos y contratos para los que alguna ley especial reconozca la exención del mismo impuesto—número 51 del citado artículo 6.º—se citan en este libro todas y cada una de tales leyes especiales sin omitir una sola de ellas.

Es interesantísimo el examen del artículo 9.º del Reglamento, no ya por las atinadísimas observaciones que su comentario sugieren al autor del libro—y esto ya sería de por sí bastante—, sino porque, además estudia la situación que ante el Fisco y en relación con este impuesto ocupa la "empresa" como objeto de tráfico jurídico poniendo de relieve las vacilaciones y titubeos del Reglamento cuando a la transmisión de "empresas" o de "establecimientos mercantiles o industriales"

se refiere. Convenientísimo es para la práctica de la liquidación del referido impuesto el conocimiento del estudio que hace el autor de esta materia, como lo es también el que, como acotación del mismo artículo 9.º, expone acerca de la promesa de venta y del derecho de opción.

Las innovaciones que en relación con la hipoteca y su cancelación por causa de caducidad contiene la Ley Hipotecaria reformada, son también acogidas por el Sr. Bas, quien se hace cargo, en sus comentarios a los artículos 12 y 13 del Reglamento del impuesto, de las repercusiones que en el mismo puedan tener los artículos 11 y 141 y la disposición transitoria 3.ª de aquella ley, y los artículos 237, 241 y 248 de su Reglamento. Y, al efecto, estudia desde el expresado punto de vista fiscal, la posposición de rango de una hipoteca, en el momento de su constitución, en beneficio de otra futura, la hipoteca unilateral y la cancelación por caducidad de la inscripción de hipoteca. El examen que de este último particular hace dicho autor han podido conocerlo los lectores de esta Revista por el trabajo en ella publicado y anteriormente aludido. Allí puede verse cómo la opinión del comentarista, coincidente con la del Sr. R. Artacho (REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, abril 1947), difiere fundamentalmente de la mantenida por el Sr. R. Villamil (la misma Revista, marzo de igual año) y seguida en la práctica por la generalidad de las Oficinas liquidadoras tanto de capital como de partido.

¿Cuál de estos criterios antagónicos es el acertado? No se pretende aquí iniciar polémica alguna en torno a este problema. Bas, con gran copia de argumentos impresionantes se resuelve por considerar no sujeta al impuesto esta clase de cancelación. Contrariamente a esta tesis, entienden otros que tal acto sí está sujeto. Entre los fundamentos legales de esta última conclusión aducen los siguientes: Supuesto que la hipoteca, como derecho real, nace y se extingue por efecto de su inscripción registral—se la da vida o se la mata, en la expresiva frase de Bas—una vez nacida legalmente no puede considerársela formalmente *dísinta* hasta que sea cancelada la inscripción, a la que debe su nacimiento. La caducidad de la hipoteca, como sinónima de prescripción de la misma, no es ciertamente motivo de imposición para el impuesto de derechos reales; pero la caducidad del asiento que la generó no supone su extinción formal: ésta se opera sólo por virtud de otro asiento (artículo 122 de la Ley Hipotecaria). Y esta extinción registral, mejor dicho, el documento que la produce, es la gravada por el impuesto. Si cumplida

la obligación garantizada por la hipoteca pierde ésta su eficiencia, y, sin embargo, mientras no se plasme ese cumplimiento en el título adecuado para causar su cancelación y éste no sea inscrito, es siempre posible la cesión de la hipoteca y su realización por el cessionario sobre los bienes a que afectaba; de igual modo, aun caducado por el transcurso del tiempo el asiento de inscripción de una hipoteca, en tanto no se formalice su cancelación, puede el acreedor hipotecario hacer efectivo su crédito preferentemente sobre la cosa hipotecada sin riesgo de que prospere la excepción de prescripción cuando ésta haya sido interrumpida, aun cuando el Registro no refleje esa interrupción, antes de vencer el plazo de caducidad, pero sí con anterioridad a la solicitud de cancelación. Es, pues, al consentirse la cancelación por el titular del derecho o—en el caso examinado—cuando el dueño del inmueble hipotecado, bien por sí mismo, ya por un peticionario de certificación (artículo 355 del Reglamento) se acoja al consentimiento tácito del acreedor que implica la citada disposición transitoria, cuando surge el acto liquidable. Este es el momento, y no otro, desde el cual comienza a correr el plazo prescriptivo del derecho de la Administración para exigir el impuesto: que no en balde el artículo 143 de su Reglamento exige para el cómputo de dicho plazo la existencia de un documento o de un acto—según que sea necesario el primero o baste la realización del segundo—para que la liquidación se practique. Y como la caducidad no se produce nunca por la ejecución de un acto positivo sino precisamente por la carencia de ellos, es indudable que sólo el documento—instancia o solicitud—puede servir de punto de partida para la prescripción de la acción administrativa. Por otra parte, la falta de pago del impuesto correspondiente a la cancelación por causa de caducidad, cuando ésta se produzca por aplicación del citado artículo 355 en el supuesto de que el peticionario de la certificación sea persona distinta del dueño de la finca hipotecada, no puede ser obstáculo para dicha cancelación si se advierte qué, en tal caso, es de pertinente aplicación el artículo 125 del Reglamento del impuesto, habida consideración de que no es el solicitante de certificación la persona obligada a satisfacer los derechos reales que la cancelación devenga.

En el comentario a los artículos 15, 16, 17 y 18, interesantísimo en todos sus extremos, son de notar: por su novedad, las observaciones relativas a la hipoteca en garantía de rentas o prestaciones periódicas; las "normas especiales" referentes a los arrendamientos, por la di-

versidad de supuestos que prevé el comentarista; la deducción que el mismo hace en orden a la devolución del impuesto pagado por el concepto anotaciones motivadas por el empleo en el Reglamento del verbo *deber* (artículo 171), en vez del *haber*, que aparece en el artículo 2.º, números V y XII de la Ley, porque tal deducción es susceptible de controversia; la analogía que existe entre el concepto de "fianza" y el de "caución"; la multiplicidad de modalidades que en la vida del derecho reviste el contrato de ejecución de obras, por cuanto el autor apunta la posibilidad de que entre ellos figure la realización de una labor científica o de una creación artística, la financiación de una suscripción de valores, el contrato de edición y la asimilación teórica a esta clase de contratos del de fletamento, y, finalmente, los efectos fiscales de la cesión de los contratos de ejecución de obras.

La prolífica regulación en el Reglamento del impuesto de derechos reales (artículos 19 y 20) de las normas aplicables a las sociedades, da ocasión al Sr. Bas para hacer un acabado estudio de este concepto tributario ya en relación con las aportaciones a la masa social, a las adjudicaciones por consecuencia de la disolución de las compañías, a la emisión de acciones con "prima" o "por bajo de la par", a las deudas de que se haga cargo la sociedad, a la fusión de sociedades, a la conversión de unos títulos en otros, a la transmisión de ellos, a las consecuencias que pueda producir el aumento de valor obtenido en la comprobación administrativa de los bienes aportados, al estudio de si el impuesto de emisión y negociación de valores mobiliarios es o no sustitutivo del de derechos reales y que el autor considera, al igual que el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas, como un débil sustitutivo del de derechos reales. Y en el análisis del artículo 22, examina Bas las modalidades de la sociedad conyugal en el derecho común y en el foral.

Por su claridad y precisión y porque comprenden cuantos casos puedan darse en la práctica, son de imprescindible conocimiento las reglas en que el Sr. Bas condensa la exacción del impuesto de derechos reales referido a los contratos de transacción, de suministro y de préstamo, ya sea éste con o sin garantía, y las consideraciones que le inspira la cesión de créditos derivados del último de tales contratos.

La transmisión de bienes por causa de herencia es acaso la más merecedora de estudio y meditación cuando se trata de liquidar por ella el impuesto de derechos reales, pues es, indudablemente, la que,

con frecuencia, ofrece mayor variedad de matices, mayor diversidad de problemas jurídicos y de complicaciones tributarias, y la que más mueve a los contribuyentes para arbitrar estratagemas que les permitan eludir o aminorar el pago del impuesto. Por ello, el legislador, alegacionado por una inteligente y sagaz experiencia, ha procurado—sin conseguirlo totalmente—que la regulación del impuesto de derechos reales relativo a las sucesiones prevea, en lo posible, cuantas posibilidades jurídicas hayan de plantearse para, en su consecuencia, hacer equitativa la exacción del tributo y evitar los posibles fraudes del contribuyente. Las normas dictadas al efecto son analizadas por el Sr. Bas en todos sus aspectos con la exposición comentada de cuantos elementos contribuyen a liquidar el impuesto sucesorio, tales como el parentesco, el derecho de representación, legítimas (en derecho común y en el foral catalán), aceptación o repudiación de la herencia, sustituciones, fideicomisos, reservas, etc. Y aunque el comentario del autor a los artículos 31 al 34 parece siempre acertado y justo, acaso no falten quienes disientan de su interpretación referida al derecho de representación en la línea descendente natural cuando haya pluralidad de representantes en una misma estirpe.

Bajo la rúbrica “principio de calificación” puede apreciarse en este libro cómo juega el de legalidad, sustantiva y formal, en la exacción del impuesto de derechos reales, porque si bien el artículo 41 de su Reglamento prescinde de los vicios que puedan afectar a la validez y eficacia del acto o contrato liquidable (criterio opuesto al que informó el artículo 72 del Reglamento de 14 de enero de 1873, primero que se dictó para ordenar este impuesto con su actual denominación) impone la necesidad de que, salvo la apuntada excepción, sean las normas preceptivas del derecho vigente las que animen e inspiren la aplicación práctica de los preceptos reglamentarios; principio general este que se puntualiza en determinados artículos, tales como el 22, 31, 32, 34, 45, 52, 53, 57 y 79, etc.; y aparte siempre las normas de calificación forzosa (artículos 9 (2), 19 (22), 31 (17), 46, 54, 58, 75 al 79, 102, etc.), impuesta por el legislador como medida de defensa fiscal.

Complemento de este principio de calificación es la exégesis que hace Bas de los artículos 42, 43, 44 y 48 del Reglamento por cuanto analiza como elementos determinantes del derecho a la exacción del impuesto los hechos que jurídicamente provocan una transmisión, las convenciones—con señalamiento de las que tributariamente desaparecen—ya

sean expresas o bien tácitas, producidas por actos y hechos consentidos por las partes o por incompatibilidad de las mismas, o por actos o contratos cerrados por una anterior o por una nueva manifestación de voluntad. Y el examen del derecho a exigir el impuesto en las transmisiones a título lucrativo; de la forma de los contratos, especialmente en la adquisición onerosa de bienes muebles por el Estado, particular interesantísimo, ya que los contratos denominados de "gestión directa" han dado origen a multitud de reclamaciones por la relación que pueda existir entre ellos y los que el artículo 6.º, número 5.º del Reglamento declara exentos. Y es el comentario de las hipótesis que sugieren los citados artículos uno de los que más de relieve ponen la meditación y el estudio hechos por el autor en la confección de su libro, el rigor dialéctico de su exposición, la claridad y justez de sus reflexiones condensadas en varios ejemplos que las hacen asequibles a la comprensión de todos, aun de los menos preparados.

Aun a riesgo de dar excesiva amplitud a este trabajo no puede prescindirse en él de llamar la atención acerca del comentario que los artículos 53, 55 y 56 inspiran al Sr. Bas, porque en él analiza cuestiones tan debatidas como el criterio de igualdad en las adjudicaciones motivadas por la partición de herencia, de los conceptos de cesión, patente o encubierta, entre herederos; de la transmisión lucrativa de créditos ilíquidos; que tan frecuente fué cuando en el período que siguió a la liberación del territorio nacional quedaron bloqueadas grandes masas de créditos; de los créditos litigiosos, dudosos e incobrables, con minuciosa discriminación de cuál sea la verdadera naturaleza de cada clase de ellos y la consideración que deban merecer ante el impuesto; de la afección al pago del mismo de los bienes y derechos transmitidos, según que el dominio de éstos se halle o no inscrito en el Registro de la Propiedad a favor de tercero, cuestión esta que motivan en el autor consideraciones originales, en pugna a veces con el empirismo creado por tópicos frecuentemente recibidos como incontrovertibles.

Finalmente, son merecedores de estudio y reflexión los comentarios que el autor dedica a los artículos 57 y 58 del Reglamento. En cuanto al primero,—en el que se ratifica explícitamente el principio de legalidad proclamado en el artículo 41—porque se exponen con claridad y precisión la función que desempeñan en relación con el impuesto; las distintas clases de condiciones y—lo que acaso sea más interesante—se examina el problema tantas veces propuesto en la práctica liquidatoria.

del derecho transitorio relativo a las adquisiciones afectadas de suspensión en su efectividad por alguna suerte de limitación, para, en definitiva, sentar conclusiones de ortodoxa legalidad, según el momento en que la adquisición hubiere tenido lugar. Y, por lo que respecta al segundo, ya que en él se analiza, en relación con la devolución del impuesto pagado, los efectos que producen la nulidad, la rescisión o la resolución del negocio liquidado, ya sean producidas por el mutuo disenso, por transacción, por retracto legal y por resolución judicial, previendo, además, los casos de conciliación y de allanamiento a la demanda.

* * *

El Sr. Bas, en unas palabras preliminares qué dirige a los lectores de su libro, les dice con su temperamental modestia: "En resumen: quisimos hacer una obra práctica. ¿Lo habremos conseguido?". De modo indirecto el prologuista Sr. Larraz da la contestación adecuada cuando escribe: "Este tipo de libros no suele alcanzar brillo como otros; pero el hacerlo cuesta trabajo, trabajo humilde y paciente, y de los mismos se sigue gran utilidad. Sus autores—D. Federico Bas en este caso—merecen sincera gratitud." Más concretamente pudiera decirse, sin el menor riesgo de equivocación, que este libro del Sr. Bas es, no sólo útil y práctico, sino absolutamente indispensable para quienes, por causa de sus actividades profesionales hayan necesitado de conocer y aplicar, o tan sólo conocer, la legislación reguladora del impuesto de derechos reales.

A quienes conozcan la relevante personalidad que por sus publicaciones en distintas Revistas jurídicas, por su ejercicio de la abogacía, por su desempeño asiduo, constante y personalísimo del cargo de Liquidador del impuesto de derechos reales ha logrado merecer el Sr. Bas, no sorprenderá la anterior afirmación, pues tienen con los apuntados antecedentes elementos bastantes para apreciar la agudeza de su sentido jurídico, la solidez de su formación doctrinal, su cabal conocimiento del derecho positivo y la perseverancia de su labor. Para quienes desconozcan dichas cualidades personales del autor del libro que motivan estas líneas, bastarán para llegar a la misma conclusión con el examen del mismo libro, aunque no fuere con el detenimiento y meditación que él requiere por la densidad de su contenido, por la certeza labor analítica de sus comentarios, porque en ellos quedan consultadas

todas las fuentes de derecho que tienen conexión con el impuesto de derechos reales. Y, singularmente, por los cuadros sinópticos que, como epílogo de la exposición y comentario, se contienen en el libro; cuadros en los que, después de hacer la exégesis de las normas positivas correspondientes, quedan reflejadas con meridiana claridad las múltiples situaciones fiscales que puedan surgir y la solución adecuada para cada una de ellas con la referencia del precepto reglamentario que las provoca. Así, pues, este libro, aleccionador para el estudio, es de máxima utilidad hasta para quienes, en una esfera más modesta, limitan su actividad laboral a un sencillo quehacer burocrático. Su lectura, por otra parte, atrayente por estar escrito con una difícil facilidad envidiable. Completan la utilidad del mismo libro las Circulares de la Dirección de lo Contencioso, el texto de las disposiciones legales de más frecuente relación con el impuesto de derechos reales y los modelos y el índice minucioso de materias que, como apéndices, se insertarán en el segundo volumen, de inmediata publicación.

De propósito se ha procurado dar a éstas notas un carácter típicamente informativo porque la síntesis analítica del libro que las ocasiona requeriría una preparación técnica análoga a la de su autor, que no tiene el informador, y un espacio de que se carece. Tal es la densidad de doctrina, la madurez de juicio, la profunda meditación que revela constantemente el referido libro, que en manera alguna puede ser el producto de una labor improvisada, sino que necesariamente tiene que ser el fruto de un perseverante estudio, de una paciente investigación y de una tenaz ordenación de materiales sistematizados después con un rigor científico depurado. Por todo ello puede aventurarse sin la menor vacilación que el libro del Sr. Bas difícilmente habrá de ser igualado por otra publicación análoga.

Y como D. Federico Bas y Rivas pertenece al prestigioso Cuerpo de Registradores de la Propiedad. Quienes también figuramos en el mismo hemos de sentirnos orgullosos de que sea un compañero de carrera el autor de esta obra, precisamente de esta obra

VALERIANO DE TENA.