

## PROBLEMAS DEL IMPUESTO DE DERECHOS REALES

### La reforma del Impuesto de Derechos reales. El fraccionamiento y la prórroga de pago en este Impuesto

#### I

La reforma del impuesto de Derechos reales, realizada por la Ley de 31 de diciembre de 1946, aparte de la elevación de los tipos de la Tarifa en un 20 por 100, algo más en uno de dichos tipos, por la necesidad de redondear el porcentaje, no contiene, en realidad, otra novedad de importancia que la de reducir a diez años el plazo de quince que el último párrafo del artículo 26 de la anterior señalaban para la prescripción del derecho del Estado a liquidar el impuesto.

Tal como queda redactado el artículo 13 de dicha Ley, esa prescripción alcanza al derecho de liquidar, al de practicar las liquidaciones de los documentos presentados y al de exigir el pago del impuesto liquidado. Esta modificación, como la moratoria (que, por excepción, no se ha establecido en la Ley de Presupuestos de este año), es realmente de importancia y beneficio extraordinario para el contribuyente, pero no deja de observarse que este y aquel beneficio lo son para el contribuyente que por reserva, malicia, negligencia u otra causa cualquiera, no presenta los documentos a liquidar o no paga el impuesto de los ya liquidados, mientras que la nueva elevación de las Tarifas, como las elevaciones anteriores, en alza constante, afecta a todos los contribuyentes, incluso a los de buena fe.

El alza actual incluye a las personas jurídicas y al absurdo impuesto sobre el caudal relicto, del cual ya dijimos, y nada tenemos que variar (1) que es un engendro, simulación de un aumento en las tarifas corrientes, pero que, por la forma en que está constituido, es mucho más molesto y mucho más dado a conflictos entre los contribuyentes que le han de satisfacer.

Es de observar que en la nueva redacción del artículo 45, la excepción del número 2 en cuanto a la rebaja de 2.000 pesetas en

(1) Véase el número 201 de esta REVISTA.

el capital computable al caudal relicto, se ha suprimido, y en cambio se declaran exentas del pago del impuesto por dicho caudal las herencias en que no exceda de esa suma dicho caudal.

En el trabajo a que antes hemos hecho referencia decíamos que la exención contenida en el apartado c) del artículo 3.º de la Ley de 17 de marzo de 1945, referente a las transmisiones a título de compraventa de fincas urbanas de nueva planta que se verifiquen durante su construcción o dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se solicite la licencia de alquiler o de habitabilidad, era beneficiosa y atrevida, pero que, como otras que también lo fueron, no perduraría mucho tiempo en vigor. Esta Ley, que suprime tal excepción, ha venido a dar la razón a nuestra experiencia, pues ahora, como cuando la Ley de 1900 y la reforma hipotecaria de 1909, y como en otras muchas ocasiones, los beneficios concedidos en relación a los impuestos de Derechos reales y Timbre, desaparecen apenas comienzan a notarse las ventajas de un otorgamiento; es una realidad tan lamentable como cierta.

La constante alza de los tipos de la Tarifa llega a límites realmente extraordinarios; porque como el Estado, que decreta y cobra este impuesto, obliga también a pagar el del Timbre y a dar forma a los actos y contratos que han de tener constancia en los Registros públicos, si al que paga el 52 por 100 por herencia, y el 11 por 100 por caudal relicto, se le añade el Timbre y los honorarios de Notaría y Registro de la Propiedad, y si por su desgracia se ve obligado a incoar, además, algún expediente de nombramiento de defensor y aprobación judicial, no sabemos qué podrá quedarle del caudal heredado. Los que, por haber liquidado muchos años, hemos tenido relación personal y directa con los contribuyentes, sabemos bien de las dificultades que a éstos crea el hermetismo y la dureza de esta tributación.

## II

Nuestro impuesto de Derechos reales no puede reputarse de suave en demasía, no sólo por los tipos de la Tarifa a que acabamos de hacer mención, sino por las sanciones, la investigación y ciertos detalles del procedimiento, agobiantes para el contribuyente, y que, por el exceso de desconfianza peculiar a todas las leyes españolas de carácter económico, resultan muchas veces injustos. No

obstante, dentro del articulado de la Ley y de los preceptos del Reglamento que la desarrollan, aparecen algunos puntitos de luz en los que parece arrojarle un cable de salvación para que a unos se les dispense del pago en ciertos casos, y a otros se les den grandes facilidades para poder pagar.

Entre estos preceptos se cuentan todos los referentes a exenciones, y también los que se contraen al fraccionamiento y prórroga de pago, de los cuales nos vamos a ocupar.

El pago del impuesto de Derechos reales en forma fraccionada es tema de muy acusado interés, no precisamente por la modestia de su actual desenvolvimiento, debido a las condiciones particularísimas en que se concedió, sino más bien por los más felices resultados que futuras ampliaciones y facilidades pudieran suponer.

Sabido es que ese fraccionamiento de pago del impuesto se estableció en la reforma tributaria de 1920, y los que, por haber formado parte de la Junta Central de la Asociación de Registradores de la Propiedad que actuaba en aquella fecha, colaboramos en esa parte de aquella reforma, sabemos también que tal innovación se realizó más bien a título de ensayo, para que, en caso de éxito, pudiera tener sucesivas ampliaciones.

Hasta la Ley de 17 de marzo de 1945 no han tenido variación alguna los preceptos de la de 1924, pero en ésta sí han sufrido importantes ampliaciones, aunque éstas distan mucho de las posibilidades que tales preceptos pudieran tener. El hermetismo primitivo quedó muy modificado; ya cabe el fraccionamiento de pago en todas las sucesiones hereditarias, cualquiera que sea la cuota aplicable a la cantidad liquidada, en cinco anualidades, como máximo, y aparte de la garantía hipotecaria de los bienes de la herencia y de la posibilidad de hipoteca especial, en el caso de que aquéllos no puedan ser hipotecados, se establece la feliz innovación de la garantía bancaria. Las palabras «en cinco anualidades, como máximo», que emplea la Ley, hacen suponer que el fraccionamiento puede concederse también en menos de cinco anualidades. ¿Cuándo? ¿En qué casos? ¿Quién determina el número de esas anualidades? Nada dice la Ley, y habrá que esperar a que el nuevo Reglamento aclare o desarrolle ese precepto.

Subsiste, para poder acogerse al beneficio del fraccionamiento, la necesidad: 1.º, de que en la herencia o en la porción adjudi-

cada al heredero que lo solicite, no existan metálico, valores mobiliarios u otros bienes muebles de fácil realización; 2.º, de que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago, y 3.º, de que sea posible afectar las cosas objeto del impuesto a la hipoteca legal consignada en el artículo 168 de la Ley Hipotecaria, o, en otro caso, se garantice el pago mediante hipoteca especial o garantía bancaria.

Como, a pesar de las deficiencias del actual Reglamento del impuesto, que ya señalamos en otro trabajo anterior (1), aún no se ha publicado otro que esté, además, en consonancia con la nueva Ley, claro es que el afianzamiento del pago fraccionado por medio de garantía hipotecaria no tiene el necesario desenvolvimiento, y queda sólo ese precepto aislado y escueto, que ignoramos cómo se aplicará. Las otras dos clases de garantías tienen su natural desarrollo en los artículos 134 al 136 del Reglamento; más bien pudiéramos decir que estos artículos se contraen sólo al caso de hipoteca sobre los bienes de la herencia, pues en el de constitución de tal hipoteca sobre bienes distintos, habrá de regirse por las disposiciones generales sobre la hipoteca voluntaria (párrafo tercero del artículo 135).

Examinemos las condiciones que la Ley exige para otorgar el fraccionamiento de pago.

Es la primera la de que en la herencia o en la porción adjudicada al heredero que solicite el aplazamiento, no existan metálico, valores mobiliarios u otros bienes muebles de fácil realización o fueran insuficientes para el abono de toda la cuota liquidada.

¿Es absoluta esta exigencia? No; conforme al otro párrafo del mismo artículo, el Director general de lo Contencioso puede; discrecionalmente, dispensar ese requisito, aun existiendo esa clase de bienes, si se justifica que el inmediato pago implicaría para el peticionario un grave quebranto para el normal desenvolvimiento de los negocios de carácter industrial, mercantil o de explotación agrícola. Pues bien, si en esos casos puede prescindirse la regla general, en atención a no lesionar intereses particulares, ¿por qué no extender el beneficio a todos los casos en que se pida? El pago inmediato puede causar perjuicios y lesionar intereses, aunque

(1) Véase el número 201 de esta REVISTA.

ellos no afecten a negocios de esas clases o de clase alguna, pues no todo son negocios en la vida, y como si se pide el fraccionamiento, arrojando gastos y molestias, es porque no conviene pagar en seguida, y como el Estado nada pierde, sino que gana los intereses de demora correspondientes a la cuota fraccionada, sería justo acordar el fraccionamiento por las Oficinas liquidadoras, siempre que se pidiera y se cumplieran los demás requisitos legales reglamentarios.

Nada hay que objetar al segundo requisito, que es natural y justo.

En cuanto al tercero, hay que relacionar el precepto legal con los reglamentarios de los repetidos artículos. De ellos resulta que el caso de garantía bancaria es aún impreciso, a falta de un precepto reglamentario que regule su desenvolvimiento, y que la hipoteca sobre bienes distintos de los de la herencia, como ha de acomodarse a las reglas de cualquier hipoteca voluntaria, las dilaciones y gastos que naturalmente lleva consigo la hace poco viable. Queda, pues, realmente sólo la solución de hipoteca sobre los bienes de la herencia. Los trámites a que se sujeta esta concesión de fraccionamiento son, como dijimos en el trabajo antes mencionado, si de garantía absoluta para el Fisco, costoso, dilatorio y molesto para el contribuyente. Quizás en los casos de liquidaciones provisionales no haya otro medio mejor de garantía; pero tratándose de las herencias que consten en documentos públicos, inscribibles, por tanto, independientemente de las dificultades que pudieran surgir del Registro, quizás cupiera adoptarse otro más sencillo procedimiento.

Para ello podría recurrirse al señalado en el artículo 205 de la Ley Hipotecaria, en concordancia con el 87 de su Reglamento, aún hoy vigente. Los edictos a que hacen referencia los dos artículos mencionados deberán devolverse al Registrador de la Propiedad, con certificación del Secretario del Ayuntamiento, justificativa de haberse hecho la publicación en la forma indicada...; transcurridos tres meses desde la fecha de la inscripción, sin acreditarse haber cumplido ese requisito, se cancelará de oficio la inscripción, por nota marginal.

Aplicando esos preceptos al caso en cuestión, solicitado el fraccionamiento del pago del impuesto en las herencias para cuya li-

quidación se presente un documento público, se acordaría, expidiendo la certificación en la forma reglamentaria y entregándola con los documentos al interesado, previo el pago del primer plazo, para su inscripción en el Registro de la Propiedad. Si dentro del de noventa días hábiles no se devolvía a la Oficina liquidadora el documento y la certificación del liquidador con la nota de dicha inscripción, se exigiría la totalidad de la cuota liquidada, con la multa por falta de pago y los correspondientes intereses de demora. Devueltos dichos documentos con las referidas notas de inscripción, se tomaría razón en el expediente, al que se uniría la certificación mencionada.

La inscripción de la hipoteca en el Registro de la Propiedad podía hacerse por nota, como ahora se verifica, o en el mismo asiento referente a la herencia, puesto que los dos documentos se han de presentar juntos y pudieran también incluirse en el mismo asiento del Diario.

Este sistema ahorraría la certificación previa del Registro de la Propiedad y daría noventa días de plazo no sólo para inscribir, sino para subsanar posibles defectos de previa inscripción o de otra naturaleza. Para la cancelación y para los casos de quedar sin efecto el fraccionamiento, no habría que variar las disposiciones actuales. Y hemos de insistir en lo que ya dijimos en otra ocasión: no hay razón alguna para que la inscripción de la hipoteca en favor del Estado sea *de oficio*, es decir, gratis, porque esa tendencia a dar facilidades a costa de los funcionarios que viven únicamente de sus honorarios de arancel, es, por parte del Fisco, tan cómoda como injusta, y es además un poco egoísta, pues no sólo aquél no da el ejemplo sacrificándose en parte, sino que le da de lo contrario, ya que la concesión del aplazamiento se hace con el recargo de los intereses de demora.

### III

El fraccionamiento de pago en los documentos referentes a contratos intervivos pudiera contraerse a las cesiones, compraventas y permutas de bienes inmuebles por otros de igual clase, números 14, 15, 50 y 52 de la actual Tarifa, cuya cuota es el 6 por 100. La concesión habría de otorgarse en todos los casos en que se pudiera, en las mismas condiciones que para las sucesiones hereditarias.

Entendemos que no hay razón alguna para esa distinción que la Ley actual hace entre el que adquiere por herencia y el que lo hace por contrato; si esa concesión se otorga para favorecer al contribuyente, sin perjuicio alguno para el Fisco, no puede pensarse que siempre el que hereda está en más difícil situación económica que el que compra. La adquisición de bienes por contrato puede tener las mismas complejidades de índole económica que la que procede de adquisición hereditaria; hay algún caso que debiera ser típico para el fraccionamiento de pago, cual es el de la compra a plazos. No cabe duda de que el que adquiere así, es porque no puede o no le conviene pagar al contado, y no dejaría de ser lógico en ese caso que la exención del impuesto se realizara a solicitud del contribuyente, sólo al tiempo de abono de cada plazo o entrega del importe comprobado de él.

#### IV

• La disposición del artículo 24 de la Ley actual es terminante: las Oficinas liquidadoras pueden acordar, a solicitud de los interesados, el aplazamiento, por término de seis meses, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, con los mismos requisitos de que no existan en la herencia metálico, valores o bienes muebles de fácil realización, o sean insuficientes para el pago que se exige para el fraccionamiento.

Este precepto, de fácil aplicación en la práctica, precisamente por no estar obstaculizado por trámites y exigencias que le dificulten, tiene su contrapartida en otro párrafo del mismo artículo, que para el aplazamiento de pago por herencia en nuda propiedad exige que sea el Director general de lo Contencioso el que otorgue el aplazamiento y se presente declaración jurada de carecer de bienes bastantes para realizarle sin grave detrimento de sus intereses, con los demás requisitos de garantía exigidos para los casos de fraccionamiento.

Claro es que esta disposición supone un avance sobre la de la Ley anterior, que exigía que el nudo propietario declarara bajo juramento carecer de toda clase de bienes; pero, así y todo, contrasta la dificultad que establece este precepto con la facilidad que da el anterior. Hay que tener en cuenta que el que hereda en nuda propiedad, no adquiere de momento nada tangible, incluso puede

no adquirirlo nunca, si muere antes que el usufructuario, y el hecho de que el pago perjudique a sus negocios, realmente nada tiene que ver con el derecho que adquiere. ¿No sería lógico que esa concesión pudieran también otorgarla, como en el caso anterior, las Oficinas liquidadoras con las mismas garantías de pago establecidas?

No vemos la razón de la diferencia, ni vemos tampoco por qué se conservan esas anacrónicas declaraciones juradas, que nada garantizan ni a nada conducen. Es conservar una ficción y conservarla en una Ley recientemente aprobada; si en algún caso el mandato ha de ajustarse a la realidad, es cuando se trata de preceptos de índole económica, y más especialmente tributaria.

Como ya dijimos al ocuparnos del fraccionamiento de pago, no sería difícil ni perjudicial para el Erario extender a las adquisiciones intervivos que dejamos señaladas, las disposiciones que en cuanto a aplazamiento de pago hacen relación a los *mortis causa*; porque cuantas más facilidades dé el Erario para el pago de sus exacciones, redundarán indirectamente en su propio beneficio, no sólo porque el alivio de las cargas y el desahogo económico de sus ciudadanos no puede serle indiferente, sino porque conviene ir desechando el fantasma del Estado enemigo y sustituirle por el Estado amparador y protector, doblemente ahora que sus funciones se multiplican y extienden a todas las manifestaciones de riqueza y de vida en el territorio nacional y a todas las más recónditas actividades de sus súbditos.

En orden a este impuesto, es de desear que el nuevo Reglamento, cuya publicación parece próxima, corrija defectos y dé facilidades en el orden procesal, único a que puede abarcar su esfera de acción.

JULIÁN ABEJÓN.

## La reforma del tiempo de prescripción en el Impuesto de Derechos reales

La Ley de 31 de diciembre del pasado año 1946, que modifica determinadas contribuciones e impuestos, establece en su artículo 13, respecto a los derechos reales y sobre transmisión de bienes,



«el plazo de diez años para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar este impuesto», reduciendo el de quince años, hasta ahora en vigor.

Y como regla de derecho transitorio, añade en el artículo 17: «Los términos señalados, a efectos de la prescripción, en el artículo 13 de esta Ley, empezarán a regir desde 1.º de enero de 1947, cualquiera que sea la fecha del acto o contrato.»

Aunque las disposiciones precedentes parece que, dada su claridad no necesitan de interpretación, voy a tratar de fijar, en breve paráfrasis, el sentido de las mismas, desvaneciendo dos cuestiones que pueden suscitar.

\* \* \*

Se refiere la primera a la fecha del acto o contrato objeto de prescripción.

Hay quien sostiene que la prescripción de quince años debe aplicarse a los actos o contratos causados o celebrados antes de 1.º de enero de 1947, y la de diez años a los nacidos a partir de esta fecha.

Esta solución, que sería la correcta con el criterio de la más rigurosa irretroactividad, pugna con la interpretación: a), gramatical, y b), lógica, de la regla transitoria preinserta.

a) Si el tiempo de diez años señalado en lo sucesivo para la prescripción, ha de empezar a regir desde 1.º de enero de 1947, *cualquiera que sea la fecha del acto o contrato*, parece claro que se ha de aplicar a los nacidos antes de 1.º de enero de 1947. De otra suerte no tendrían sentido las palabras subrayadas.

b) Sentado el principio general de la irretroactividad en el párrafo primero del artículo 17 (1), si el legislador hubiera querido comprender en dicho principio la disposición relativa a la reducción del tiempo de prescripción, holgaría este otro párrafo especial o tercero, que si ha de tener algún valor, no puede ser otro que el de ser una excepción del principio general del párrafo primero.

\* \* \*

(1) Para comodidad del lector, transcribo dicho párrafo: «Los preceptos anteriores, en cuanto modifiquen las disposiciones hasta ahora en vigor relativas a los impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes, se aplicarán a los actos y contratos causados o celebrados a partir del día 1 de enero de 1947.»

Pero entiendo, además, que lo tajante de la expresión *cualquiera que sea la fecha del acto o contrato*, obliga a incluir, en el cómputo del tiempo transcurrido, el comprendido entre el 18 de julio de 1936 y el 1.º de abril de 1939, quedando así suprimido el párrafo tercero de la disposición final del actual Reglamento (1), si es que dicho párrafo no estaba ya derogado, como vamos a ver :

Para ello conviene distinguir : A) Entre los actos y contratos anteriores al 18 de julio de 1936 ; y B) Los comprendidos entre esta fecha y el 1.º de abril de 1939.

A) En cuanto a los primeros, la Ley de 13 de julio de 1940 suspendió los plazos de prescripción con retroacción al 17 de julio de 1936, entendiéndose cesada la interrupción el 1.º de abril de 1939, cuya doctrina fué recogida en el aludido párrafo tercero de la disposición final del vigente Reglamento del Impuesto de Derechos reales de 29 de marzo de 1941.

B) La Ley de 26 de mayo de 1938, aunque de manera harto imprecisa, colocó en estado de suspensión «el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a los contribuyentes directamente afectados por la dominación marxista o por las acciones de guerra».

Posteriormente quedó declarada y ratificada—adquirió forma de unidad—esta suspensión en la Ley económica de 30 de diciembre de 1939, al disponer en su artículo 7.º : «La moratoria que por el artículo anterior se otorga a los contribuyentes y deudores a la Hacienda pública, no supone fijación de término al estado de suspensión en que se encuentra la cobranza de las contribuciones e impuestos devengados bajo el dominio marxista.»

Por último, la citada Ley de 13 de julio de 1940, que suspendió los plazos de prescripción, además de establecer, respecto a los actos y contratos anteriores a 18 de julio de 1936, lo que en el apartado A) quedó expuesto, añadió en el artículo 3.º que «los plazos... que debieran haberse iniciado durante el transcurso del tiempo que media entre el 18 de julio de 1936 y el 1.º de abril de 1939, no empezarán a computarse hasta el día siguiente al de esta última fecha».

(1) Dice así : «Los plazos establecidos en los artículos 141 y 143 de este reglamento se entenderán interrumpidos durante el tiempo señalado entre el 18 de julio de 1936 y el 1.º de abril de 1939, de conformidad con lo dispuesto en la ley de 13 de julio de 1940.»

Así las cosas, se dictó la Ley de 26 de septiembre de 1941 y la Orden de igual fecha, para el debido cumplimiento de lo preceptuado en la Ley, incorporando el período que nos ocupa a la normalidad fiscal.

Dice la Ley en lo que interesa :

«Artículo 1.º Se declara extinguido el estado de suspensión en que se encuentra la cobranza de las contribuciones e impuestos estatales devengados bajo el dominio marxista y al que se refiere el artículo 7.º de la Ley económica de 30 de diciembre de 1939, cualquiera que fuese la causa de dicha suspensión.

»Artículo 2.º Queda también restablecida la acción de la Administración en orden a los tributos devengados bajo igual dominio y que no se encuentren prescritos; pero sin que este restablecimiento suponga novación ni modificación del plazo legal de prescripción, iniciado en cada caso con la fecha del devengo del tributo respectivo.»

Y añade la Orden :

«XI. *Restablecimiento de la acción administrativa.*—De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.º de la Ley, desde la publicación de la presente Orden continuarán ejerciendo las Delegaciones de Hacienda su inmanente acción gestora y de inspección respecto de los tributos devengados bajo el mando rojo, cuyo período de dominio contará como integrante de los plazos de prescripción establecidos para las diferentes contribuciones e impuestos.»

Resulta patente, dados los términos de los preceptos que acabo de transcribir, que al tomar en consideración el Estado, a efectos fiscales, la existencia del período rojo, lo hizo en sus dos aspectos activo y pasivo. Y si sujetó a tributación los actos y contratos nacidos en dicho período desde el momento de su nacimiento (1), estableció la contrapartida de que pudieran beneficiarse de la prescripción también desde el mismo momento.

Desapareció, pues, el período rojo en lo que tenía de solución de continuidad, sobre la que había que saltar a efectos de la prescripción, no sólo en cuanto a los tributos devengados durante dicho período, sino también respecto a los anteriores al mismo.

(1) Paso por alto, porque no interesa al tema, el plazo de tres meses que se concedió, situando durante el mismo en período voluntario las diferentes contribuciones e impuestos.

Abona este criterio, de un lado, la interpretación gramatical de la regla XI transcripta, cuya última parte, al disponer que tal período contará como integrante de los plazos de prescripción establecidos para las diferentes contribuciones e impuestos, lo hace en términos tan absolutos, que no parece lícito subordinarlo a la primera, en que habla de los devengados bajo el mando rojo.

Pero si esto no fuera suficiente, existe, además y sobre todo, la consideración de que otra cosa conduciría al absurdo de quedar establecido un plazo de prescripción más corto para los tributos devengados durante el llamado período rojo, que para los anteriores a él, con quebranto del principio de que donde hay la misma razón, debe haber la misma regla.

Y así, por ejemplo, una herencia sujeta al impuesto, causada en agosto de 1936, estaría prescripta en el actual 1947 por el transcurso de los diez años, o en agosto de 1951, antes de la reforma, mientras otra causada un año antes, o sea en agosto de 1935, no estaría prescripta hasta el 1948 ó el 53; es decir, un año y ocho meses largos después.

Y como la Ley de 26 de septiembre de 1941, que rehabilitó el período rojo, es posterior al Reglamento del Impuesto, publicado en 29 de marzo de 1941, es por lo que he dicho antes que debe considerarse derogado el párrafo tercero de la disposición final de dicho Reglamento. Derogación que ha venido a confirmar y robustecer el artículo 17 de la Ley de 31 de diciembre de 1946 al establecer que los diez años de prescripción empezarán a regir desde 1.º de enero de 1947, *cualquiera que sea la fecha del acto o contrato*; sin que sea lícito hacer distinciones cuando la Ley no las hace, y sin olvidar, además, que la disposición posterior deroga la anterior, aunque se omita la cláusula de estilo derogatoria.

Por todo ello siento la conclusión de que el llamado período rojo, como tiempo de excepción, ha desaparecido totalmente a efectos de la prescripción del impuesto de Derechos reales.

E. MARTÍNEZ MORA.