

La base imponible en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

SUMARIO: I. *Ideas generales*: 1. Ojeada a la doctrina.—2. El tema en la Ley General Tributaria. Base, tipo y cuota.—3. Sugerencia referente a las cuotas.—II. *Deslinde de la materia a tratar*.—III. *Breve mención de los principios generales*.—IV. *El concepto «Transmisiones Patrimoniales»*: 1. Las transmisiones atendiendo a su forma.—2. Las transmisiones en razón a su objeto.—3. Otros supuestos especiales. Retracto y opción.—4. Cesiones y traspasos.—V. *Bases en los derechos reales*: 1. Usufructo, uso y habitación.—2. Derechos reales de garantía. La hipoteca.—3. Otros derechos reales.—VI. *Otros conceptos sujetos al Impuesto de Transmisiones*: 1. Préstamos y fianzas.—2. Arrendamiento y aparcería.—3. Base en las pensiones.—VII. *Actos relativos a las sociedades*: 1. Aportaciones y restituciones.—2. Otros actos de la vida social.—3. Modificación por alteración de derechos.—VIII. *Base en la concesión administrativa*: 1. Criterio legal.—2. Consideración crítica.—IX. *Una referencia a la comprobación de valores*: 1. Los medios de comprobación.—2. Consideración crítica.—X. *Los Actos Jurídicos Documentados*: 1. La base en estos actos. Primeros supuestos.—2. Anotación preventiva.—3. Sentencias y resoluciones jurisdiccionales.—4. Documentos notariales.—XI. *Conclusión*.

I. IDEAS GENERALES

1. Ojeada a la doctrina

Gran trascendencia han tenido en nuestra patria las nociones que en torno a la base imponible aparecen en los principios del *Derecho tributario*, del profesor BERLIRI, con traducción a nuestro idioma.

Para tal autor, el monto del impuesto viene dado por la conjunción de dos magnitudes: parámetro y tipo.

El primero es aquella magnitud a la que debe aplicarse el tipo del impuesto establecido por la norma. Cuando tal dimensión es valorable

en dinero estamos propiamente ante la base imponible, que es una especie del parámetro.

En cuanto al tipo, el que se aplica a una base imponible propiamente dicha, consistiendo en un tanto por ciento de una suma de dinero, se denomina alícuota. En los demás casos, el que se aplica al parámetro (entendido éste en sentido estricto) conserva el nombre de tipo. Entre éstos examina: el tipo específico y el gradual. Y como categoría más burda aún podría incluirse el tipo fijo. Sobre todo ello hay que remitirse a la obra citada de BERLIRI.

Las ideas de este autor son acogidas en el trabajo de VICENTE ARCHE sobre elementos cuantitativos de la obligación tributaria, publicado en el número 60 de la *Revista de Derecho Financiero*.

Expone que la Ley General Tributaria sólo conoce la base imponible propiamente dicha, mas no los otros parámetros no valorables en dinero. Por ello sólo se ocupa de las alícuotas (proporcional o progresiva) y no de los tipos específicos o graduales aplicables al parámetro en sentido estricto.

Crítica también a la Ley General Tributaria española por no definir la base imponible, cuando lo hace con la base liquidable y precisamente por referencia a la imponible, que no ha delimitado previamente. Sobre estas observaciones volveremos luego.

En su obra *El ordenamiento tributario español*, el profesor CORTÉS aborda estos problemas también. No considera imperfección la no admisión del concepto parámetro, pues el de base tiene generalidad en nuestro Derecho para englobar al citado.

En otro orden de cosas precisa: a) Que la base y el tipo están sujetos al principio de capacidad económica. b) Debe existir una determinada relación entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación. c) La naturaleza de las categorías jurídicas debe extraerse de la lógica y dogmática del Derecho y no sólo de la norma positiva. Más adelante volveremos sobre otras aportaciones del profesor CORTÉS.

2. *El tema en la Ley General Tributaria: base, tipo y cuota*

Ciertamente que la Ley General Tributaria no contiene definición de la base imponible, y ello prescindiendo de la conveniencia de que las normas positivas entren a definir. Pero esa misma abstención hace que puedan acogerse sin dificultad las definiciones doctrinales.

Para CORTÉS, la base no es más que la medición concreta del elemento material del hecho imponible. Con palabras semejantes, G. ATALIBA define la base imponible como la dimensión del aspecto material de la

hipótesis de incidencia, en trabajo publicado en el número 104 de la *Revista de Derecho Financiero*.

El paso siguiente viene dado por la base liquidable, que sí es definida en nuestra Ley Tributaria. Según el artículo 53, se entiende por tal «el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la ley propia de cada tributo».

VICENTE ARCHE critica la dicción del artículo 54, según la cual la alícuota recae sobre la base liquidable. Y, efectivamente, muchas veces no hay reducción y el tipo se aplica sobre la base imponible. Entonces esta base es al mismo tiempo liquidable, lo cual puede sobrentenderse fácilmente del sentido conjunto de aquellos dos artículos.

Otra dirección tiene la crítica de M. CORTÉS. El concepto de base liquidable no es unívoco, porque no faltan en nuestro Derecho supuestos en que aquélla es susceptible de nuevas reducciones. El caso aparece especialmente previsto en el párrafo 4 del artículo 13 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales. La solución es clara y el supuesto no parece deba invalidar la definición legal de base liquidable, que prevé el que las reducciones sean varias. Ambas críticas son, pues, salvables.

Del tipo se ocupa la Ley General Tributaria en el artículo 54. Según éste: «Tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la respectiva base liquidable para determinar la cuota.»

La ley contempla, pues, el gravamen porcentual que BERLIRI denominaba alícuota. No incluye, en cambio, los tipos en sentido estricto, bien específico o gradual.

De la cuota se ocupa el artículo 55: «La cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales o bien conjuntamente por ambos procedimientos.»

Ocorre aquí, como pasaba con el tipo, que la ley no parece tratar de las cuotas específicas y graduales. Pues la consistente en «cantidad fija señalada al efecto», más bien se refiere a aquel tipo fijo del que decíamos ser sumamente tosco. Tal podría ser el gravamen único de cinco pesetas de Timbre que por Impuesto de Actos Jurídicos Documentados se exige a las certificaciones.

3. *Sugerencia referente a las cuotas*

Llenar el hueco de las cuotas específicas y graduales habría sido fácil. Bastaría que el artículo 55, después de decir que la cuota podría

determinarse en función del tipo, hubiera añadido: «...en atención a ciertos módulos...» y después aludir a la cuota fija.

Algo parecido se habría conseguido de prosperar una enmienda al artículo 54 del señor ABELLÓ, que en lo oportuno decía: tendrán la consideración de tipo... «cualquier otro módulo, en función de los cuales resulte cuantitativamente determinada la cuota».

Es casi lo que proponíamos. Si bien la adición nos parece más clara en el artículo 55 como forma de determinar la cuota. Pues en los casos de cuotas específicas o graduales, al igual que en la fija, el concepto «tipo» no deja de ser una abstracción que se hace sobre la base del gravamen resultante.

Con ese añadido del artículo 55 nuestra ley habría contemplado los supuestos de gravamen específico y gradual. Incluso quedarían cubiertos los supuestos graduales en que el módulo es el dinero, pues al decirse «ciertos módulos» no se excluye a ninguno posible.

Este último caso podría ser el del gravamen de los contratos de arrendamiento que se extienden en papel timbrado o el de las letras de cambio, dentro del impuesto especial que motiva este trabajo.

Para BERLIRI y V. ARCHE, en esos supuestos en que el parámetro o módulo es el dinero, no hay propiamente base. Ya dijimos que otra cosa puede ocurrir en nuestro Derecho, pues al no definirse la base imponible cabe mantener un concepto amplio de la misma, cual opinaba M. CORTÉS.

En concreto, en aquellos dos casos del contrato de arrendamiento y de la letra de cambio, donde se tributa con arreglo a una escala, la Ley del Impuesto define, además, qué haya de entenderse por base en cada supuesto. Y, sobre todo, tratándose del arrendamiento (pues en la letra el problema es bien simple), las normas delimitadoras de la base tienen cierta complejidad. A ello nos referiremos después.

II. DESLINDE DE LA MATERIA A TRATAR

El estudio histórico de la base imponible en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (o sus antecedentes) encerraría indiscutible interés. Veríamos que muchas veces para adecuar el gravamen a las distintas figuras, más que delimitar la base respectiva se acudía a señalar tipos variables. O cuando no variaba el tipo, la base de los derechos se establecía mediante toscos porcentajes del valor de los bienes. Ciertamente, el principio de capacidad económica

padecía con tal tosquedad. Pero en este trabajo no podemos ocuparnos de esta faceta histórica, sino de la normativa hoy vigente.

Desde otro punto de vista, nuestro estudio margina el Impuesto sobre el Incremento de Valor de las Fincas Rústicas y Urbanas, aún no en vigor, o el Impuesto sobre las Sucesiones, cuyos problemas de base imponible abordó URIARTE en la *Revista de Derecho Financiero*. Tampoco tratamos de frente el tema de la comprobación de valores, estudiado por BENÍTEZ DE LUGO en el mismo número (el 94) de la citada revista. Algunas figuras de cuota fija en la rúbrica de Actos Jurídicos Documentados (como las certificaciones y las instancias) no requieren especial mención por la simplicidad del gravamen respectivo de cinco y tres pesetas.

Quedará, pues, como objeto de consideración: las transmisiones patrimoniales *inter vivos* y la casi totalidad de los actos jurídicos documentados. Se hará, en fin, una breve referencia a la comprobación de valores, íntimamente unida a las cuestiones de base imponible.

III. BREVE MENCION DE LOS PRINCIPIOS GENERALES

Las normas concretas para determinar la base imponible en las distintas figuras sujetas al impuesto que nos ocupa resultan presididas por unas orientaciones de carácter más general. Vienen establecidas en el Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967, y en el Reglamento de 15 de enero de 1959, vigente hasta la publicación del nuevo. Podrían concretarse así:

1.^a El principio de que el impuesto recae sobre el verdadero valor del bien o derecho, enunciado en el artículo 8 del Texto Refundido, de alcance casi constitucional en un tributo a la transmisión de bienes, donde el concepto «valor» no se confunde con el precio estipulado.

2.^a Ese valor ha de referirse al día de la transmisión o devengo. Viene en el propio artículo 8, con la matización introducida por el artículo siguiente.

3.^a De ese valor deben deducirse las cargas que realmente lo disminuyan (art. 8 citado). Sobre las cargas y su mecánica en nuestro impuesto debo remitirme al trabajo aparecido en el número 489 de la *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, donde abordamos ampliamente el tema.

4.^a El valor de los bienes ha de ser comprobado por la Administración. Lo establece el párrafo 1 del artículo 117 del Texto Refundido y el último del 70.

5.^a Entre el valor declarado y el comprobado prevalece el que sea más alto. Artículo 88 del Reglamento de 1959 y párrafo 2 del 120 del Texto Refundido.

6.^a La determinación de base forma parte del acto liquidatorio y debe discutirse al impugnarse éste. En cambio, la comprobación del valor de los bienes es acto previo que tiene régimen propio de notificación y recursos. Así lo previene el párrafo 6 del artículo 85 del Reglamento.

Tras la enumeración de estos principios podemos entrar a examinar las normas sobre base de las distintas figuras sujetas al Impuesto sobre las Transmisiones, que agruparemos a ese efecto. Desde luego, es básico en el tema el artículo 70 del Texto Refundido.

IV. EL CONCEPTO «TRANSMISIONES PATRIMONIALES»

1. *Las transmisiones atendiendo a su forma*

La forma corriente y usual de producirse las transmisiones sujetas al impuesto es mediante contrato voluntario entre las partes. A ellas se refiere primordialmente el número 1 del artículo 70 de la Ley del Tributo. En definitiva, no hace sino repetir el principio general, ya enunciado, de tomar el valor declarado o el comprobado si fuese superior. La base, en este caso, es el verdadero valor del bien, principio ya establecido en el artículo 8 del texto legal. Sobre el juego de las cargas hay que remitirse al trabajo antes citado en la *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*.

Cuando la transmisión de bienes tiene lugar mediante subasta es aplicable el número 2 del artículo 70. Sienta igual principio que el número anterior, salvo sustituir valor declarado por «de la adquisición», y ello es lógico, pues el que remata en un precio está admitiendo tal valor de lo adquirido. Ha desaparecido, en cambio, la prevención del Reglamento de 1959, artículo 61, según la cual todo valor que apareciera en el expediente de subasta se consideraba valor declarado. Hemos de hacer, en fin, la misma remisión en materia de cargas.

Si lo que se presenta a liquidación no es una verdadera transmisión, sino una modalidad de la llamada titulación supletoria (expediente de dominio, acta de notoriedad, certificación administrativa de dominio o declaración de propiedad), entonces tiene entrada el número 8 del artículo 70, que contemplamos. Otra vez se repite el principio general de

valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. En realidad, como dijimos para el número 1, la base es el verdadero valor del bien.

2. Las transmisiones en razón a su objeto

Para los bienes muebles e inmuebles en general valen las reglas del apartado anterior. Pero la ley establece normas especiales para ciertas categorías de bienes. A los títulos valores se dedica el número 3 del artículo 70. Este número fue retocado por Ley de 30 de junio de 1969. Se distingue: los valores cotizados en Bolsa; los que no, pero transmitidos por agentes mediadores, y estos últimos cuando en su transferencia no intervenga mediador oficial. En el primer caso se acude a la cotización oficial; en el segundo, al precio de mercado; en el tercero, a capitalizar el dividendo o al valor teórico de la acción.

Por disposición del párrafo 2 del artículo 117 del Texto Refundido, que en ello sigue al artículo 80 del Reglamento de 1959, los valores obtenidos por tales criterios se considerarán como obtenidos por un medio de comprobación. Lo cual es especialmente relevante en materia de recursos, como se vio en el apartado III de este trabajo.

Y es que en realidad hasta el criterio más depurado de los arriba citados, la cotización oficial en Bolsa a un día determinado, más que expresar el verdadero valor de un bien, es índice de su precio en una fecha determinada. Circunstancias muy diversas pueden influir para que ese índice no sea totalmente significativo. De ahí la oportuna salvedad de que puede acudir a otro medio de valoración (así, la tasación pericial contradictoria) que acerque más al valor real del bien.

Tras los títulos valores, el artículo 70 se ocupa de los créditos. En el número 4 establece que para los créditos líquidos se atienda al valor de constitución, aunque no se puedan cobrar de presente; restricción que, sin embargo, llegaría a variar su verdadero valor.

En los créditos ilíquidos hay que estar a la valoración provisional que señalen los interesados. En su defecto, la Administración fijará la base. En este último caso, el Reglamento de 1959 consideraba tal valor como obtenido por comprobación, a los efectos de recursos procedentes. Al no contener la ley actual esta prevención parecería que tal señalamiento por la Administración no podría discutirse. Mas creemos que de ser desacertado cabría recurrirlo al impugnar la liquidación practicada, pues otra cosa llevaría a una posible indefensión.

Un tercer supuesto es el de las actas de notoriedad para la inscrip-

ción de aguas destinadas al riego. Se refiere la ley a las actas que acrediten la prescripción del aprovechamiento de aguas públicas.

El párrafo dos del número 8 del artículo 70, que venimos contemplando, establece que servirá de base la capitulación al 16 por 100 de la riqueza imponible de las tierras regadas. Por supuesto, el artículo 117 establece que tal procedimiento surtirá los mismos efectos que un medio de comprobación.

Y en realidad lo es. La verdadera base sería el valor del aprovechamiento ganado por prescripción, que dependerá lógicamente del caudal de las aguas y otras circunstancias técnicas. Pero para evitar dudas o problemas complejos, la ley acude a un medio indirecto: capitaliza al 16 por 100 la riqueza de las tierras, lo que equivale a valorar el aprovechamiento en 1/4 de la tierra (pues el valor de éstas se obtiene por una capitalización al 4 por 100).

Apreciar el aprovechamiento de aguas en 1/4 del valor de las tierras, o sea, considerar que la posibilidad de riego aumenta el valor de aquéllas en la cuarta parte, es solución práctica, pero sólo de aproximación. Un verdadero valor del aprovechamiento únicamente podría darlo el dictamen de un técnico competente.

3. *Otros supuestos especiales. Retracto y opción*

Junto a las transmisiones especiales en razón a la forma o atendiendo al objeto, el artículo 70 regula otra serie de supuestos que pueden agruparse aquí. Y ello porque en esos casos no se trata propiamente de transferencia de bienes, sino de ceder un contrato o los derechos derivados del mismo o bien de institutos que conceden el derecho de preferente adquisición de bienes.

En este último grupo podemos incluir al retracto, del que se ocupa el número 6 del artículo 70. La ley viene a considerar que en tal caso se opera como una división del dominio (parecida al caso del usufructo), y así valora en un tercio del bien el derecho de retracto y en dos tercios restantes el bien sujeto a dicho retracto. La proporción es siempre la misma, aunque ciertamente la duración del plazo del retracto influya en la valoración de este derecho. El sistema es, pues, más tosco que en el caso del usufructo, que después veremos.

El verdadero valor del retracto lo fija la ley en un tercio del bien respectivo. Ciertamente determinarlo de otra forma ofrecía dificultades notorias. Por eso, al tratarse de un criterio firme, ya que se asienta en el valor del bien a retraer, la ley no lo asimila a medio de comprobación, con lo que su resultado no podrá impugnarse por el particular (esto es,

no podrá alegarse que un retracto vale menos de la tercera parte, aunque sí, claro es, discutir el valor del bien que sirve de partida).

Ahora bien, las partes han podido valorar el retracto en cierta cantidad, y ésta habrá de tomarse si es superior al tercio del bien, que es el módulo legal.

Por cierto, que la ley compara el precio declarado (del derecho de retracto o del bien sujeto a éste) con un tercio o dos tercios, respectivamente, del «valor comprobado» de dicho bien. Y puede ser que además de valorar el retracto, las partes asignen un valor declarado al bien, cuya tercera parte supere al primero e incluso al tercio del valor comprobado. En este caso habría que tomar como base liquidable el tercio del valor declarado del bien.

En definitiva, con esto no se va contra la dicción legal, que habla de valor comprobado, pues en nuestro impuesto cuando el valor declarado supera al resultante de la comprobación es el primero el que se toma. Y en este sentido tal valor declarado es al mismo tiempo comprobado, en cuanto que sometido al matiz de la comprobación resultó prevalente.

Dentro de los derechos de preferente adquisición, de que hablábamos antes, pueden entrar también las opciones o promesas de contratos. De ellas se ocupa el número 7 del artículo 70. Por cierto, que al referirse a contratos en general y no sólo a futuras transmisiones, tal norma habría que situarla sistemáticamente en un lugar del artículo que diera a entender esa posible generalidad de aplicación. No lo hacemos aquí, pues, de hecho, las opciones más numerosas son de futuras transmisiones.

Como base, la ley establece la 1/20 del bien o derecho a transmitir. También aquí, como en el retracto, el módulo se conecta a valoración del bien sobre que la opción recae. Si el valor porcentual es mucho menor (1/20 frente a 1/3), ello puede deberse al indudable carácter de derecho real que el retracto tiene, no así la opción, y a las restricciones que para la inscripción de ésta impone el Reglamento Hipotecario. También sus plazos suelen ser más breves.

El criterio legal de 1/20 del valor del bien no tiene consideración de medio de comprobación, por lo que no podrá impugnarse. Bien es verdad que el porcentaje es moderado y poco ocasionado a reclamaciones. Sí podrá discutirse la previa valoración del bien.

4. *Cesiones y traspasos*

Como cesión de contrato o de los derechos dimanantes del mismo puede catalogarse el número 5 del artículo 70. Contempla la cesión de

una contrata hecha por el adjudicatario. La base se establece en el 6 por 100 del valor de la obra pendiente de realizar. Tampoco se considera este criterio como medio de comprobación, por lo que no cabe discutir el tanto por ciento indicado.

Sobre la fijación de éste en el número 6 no caben sino suposiciones. Desde luego, al cederse una contrata, económicamente puede pensarse que el valor verdaderamente transmitido es el beneficio presunto de tal operación (y no el coste total de las obras).

Ciertamente tal beneficio industrial se estipula ordinariamente en el 15 por 100, pero la ley no ha querido llegar a tal tope, bien por consideraciones de política fiscal o por entender que las bajas que suelen hacerse en tales contratas aminoran muchas veces aquel porcentaje. Por supuesto, si el precio declarado por la cesión es superior al 6 por 100 indicado, se tomará aquél como base, pues ello es principio general del impuesto.

Parecida naturaleza a la cesión de contrata tiene el derecho de traspaso de local de negocio, de que se ocupa el número 19 del artículo 70. Sistemáticamente, la colocación de este número no es acertada, pues el traspaso de local tributa como transmisión de bien mueble, por lo que el precepto debió seguir inmediatamente al número 5, relativo a la cesión de contrata.

Para hallar la base, la ley acude a dos capitalizaciones: al 2 por 100 la cuota de licencia fiscal y al 4 por 100 la cuota de beneficios (del Impuesto Industrial o de Sociedades). Normalmente prevalece la segunda, pues la cuota de beneficios es muy superior al doble de la de licencia.

La cosa tenía especial gravedad en la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964. Porque el artículo 150 ordenaba capitalizar al 4 por 100 no la cuota de beneficios, sino la base o beneficio. Y es claro que al capitalizar a tipo tan bajo rendimientos comerciales, el valor del traspaso resultaba exagerado.

Esta desproporción quedó corregida en el Texto Refundido. Ahora, al capitalizar al 4 por 100 una cuota que representa el 20 por 100 del beneficio (en el Impuesto Industrial), dicho beneficio queda capitalizado efectivamente al 20 por 100, o sea, en cinco años, lo cual es más apropiado de las actividades mercantiles.

De todas formas, el porcentaje podrá discutirse. Al igual que el hecho de ser el mismo para la cuota de industrial y de sociedades. Estas son del 20 y 30 por 100, respectivamente, por lo que la valoración del traspaso, previa capitalización al tipo único del 4 por 100, da resultados demasiado dispares, según se trate de sociedad o empresa individual.

Por otro lado, y es objeción de más fondo, los beneficios de un

negocio no guardan relación tan estrecha con el derecho de traspaso del local, cuya valoración queda influida por circunstancias totalmente distintas, cuales pueden ser las relativas al contrato de arrendamiento del inmueble.

Se da el caso de que cuando se transmite el negocio (que no esté representado por acciones o participaciones), que es donde la capitalización de la cuota de beneficios podría ser significativa, entonces tal medio no está autorizado, y sí está prescrito para el derecho de traspaso, con el que tiene menos relación.

Por ello resulta plenamente acertado que este sistema de hallar la base de los traspasos se asimile al medio de comprobación, lo que permite impugnar el resultado obtenido. Habría que acudir entonces al dictamen de técnico, que sí es procedimiento totalmente apto para valorar el derecho de traspaso.

V. BASE EN LOS DERECHOS REALES

1. *Usufructo, uso y habitación*

De la valoración del derecho real de usufructo se ocupa el número 10 del artículo 70 del Texto Refundido del Impuesto. Son normas de determinación de base y no de comprobación de valores, por lo que el criterio en que se inspiran no puede ser discutido por los interesados, máxime cuando ese criterio es tan lógico y racional como el tiempo de duración previsto o probable del usufructo. La nuda propiedad queda valorada por diferencia. En ello, la ley, al atribuir un tanto por ciento al nudo dominio y otro al usufructo, mantiene una concepción de éste como *pars dominii*.

Como ejemplo puede servir el usufructo vitalicio. Los valores tope son el 70 por 100 para usufructuarios de veinte años o menos, y del 10 por 100 para los que tengan ochenta años o más. Entre los veinte y ochenta años varía el valor con la edad del titular.

Ahora bien, el Texto Refundido prescribe que esa variación será de un 10 por 100 por cada diez años. Con ello parece que dentro de esos períodos de tiempo el usufructo vale igual, aunque las edades puedan diferir hasta en diez años; sería una tarifa de escalón.

En cambio, el artículo 66 del Reglamento del Impuesto de 1959 prescribe que el tanto por ciento de valor variará en una unidad por cada año de edad. En definitiva, éste es el criterio que pensamos debe prevalecer. Primero, porque establece una valoración continua, que re-

sulta mucho más justa y adaptada a la realidad de cada caso. En segundo lugar, el artículo 8 de la Ley del Impuesto de 1958 marcaba el mismo criterio que el del Texto Refundido, y ello no fue óbice para la aplicación del Reglamento, por lo que tampoco éste debe dejar de utilizarse ahora. En último término, variando el tanto por ciento con cada año de edad también se cumple el precepto de que cambie un 10 por 100 cada diez años. Se trataría de una especificación propia de la potestad reglamentaria.

En cuanto a los derechos de uso y habitación, el número 11 del artículo 70 se ocupa de valorarlos. La base será la que resulte de aplicar al 75 por 100 de los bienes sobre que fueron impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos. Por el 75 por 100 de los bienes hay que entender dicho tanto por ciento de su valor.

La fórmula es clara, pero estimamos podría mejorarse. Para ello bastaría con aplicar a los bienes objeto de tales derechos la normas de valoración propias del usufructo, y del resultado obtenido tomar sólo el 75 por 100. Parece lo mismo, y así es en cuanto a resultado. Pero encierra más lógica, porque no es que el uso recaiga sobre parte de los bienes, sino que gravita sobre todos ellos, aunque con una intensidad de disfrute menor que el usufructo. Y esto quedaría recogido en la fórmula que se propone.

2. *Derechos reales de garantía. La hipoteca*

De los primeros se ocupa el número 12 del artículo 70, que venimos contemplando, aunque la normativa más detenida es la de la hipoteca. Para ésta, la base se fija en la cantidad asegurada, incluyendo tanto el principal como los intereses y demás partidas accesorias. De no constar tal detalle, se tomará como base el capital y tres años de intereses.

Alguna duda plantea la hipoteca en garantía de rentas y pensiones periódicas. Porque en ella no hay propiamente obligación de abonar una cantidad dada, sino de pagar las rentas que van venciendo. Pero, a su vez, éstas no pueden equipararse a los intereses de un préstamo hipotecario, pues la renta o pensión es la obligación fundamental asumida. No obstante, como la legislación hipotecaria establece que las rentas vencidas y no pagadas sólo perjudicarán a tercero con el tope que se establece para los intereses, entendemos que en tal tope de anualidades puede señalarse la base de este tipo especial de hipoteca.

Otra regla especial del número 12 merece atención. Es la relativa a la posposición de hipoteca, donde se toma como base (si el precio

convenido no es mayor) el 5 por 100 del importe de la obligación garantizada por la hipoteca que mejore de rango.

Y, ciertamente, que no carece de lógica que el rango hipotecario se evalúe en 1/20 del total del crédito hipotecario. Lo que pensamos es que tal criterio resulta insuficiente. Porque el valor económico del avance de puesto no sólo depende del monto del crédito que avanza, sino también de la cuantía de la hipoteca que se pospone. Si la que avanza es de 50, este adelanto no es igual cuando se produce respecto de otra de 50 que cuando tiene lugar con una de 200 o de sólo 10. La hipoteca que se pospone es la que puede medir la cuantía del avance. Y todavía habría que considerar el porcentaje que una y otra representan del valor total del bien gravado. No es lo mismo que este valor cubra ampliamente los dos créditos, a que éstos resulten ajustados exactamente a aquel valor. En este segundo caso, el avanzar de rango tiene mucho mayor trascendencia.

No vamos a dar la fórmula exacta para hallar una base correcta en los casos de posposición. Pero basta lo razonado para comprender que la fórmula de la ley es elemental. Una más depurada exigiría contemplar las tres circunstancias expuestas en el párrafo anterior. Entonces el 5 por 100 que marca la ley unas veces se queda largo y otras se mostraría como bien insuficiente.

3. *Otros derechos reales*

De éstos se ocupa el número 9 del artículo 70. El último párrafo se refiere a los censos enfitéuticos de las provincias catalanas. El primero, en cambio, sienta la norma general tratándose de derechos reales.

La base se obtendrá de la mayor de estas dos cantidades: o el capital o valor que las partes asignen al derecho o bien la capitalización al 4 por 100 de la pensión anual. Este criterio se considera como si fuera un medio de comprobación, por lo que las partes pueden discutir el resultado. Tal vez porque, atendiendo a la diversa forma de los derechos reales, la fórmula sea simple y no pueda recoger adecuadamente la distinta valoración de aquellos derechos.

Así, del derecho de superficie se ocupó un artículo publicado en los Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, en el volumen segundo de los del año 1962. En atención al carácter temporal de tal derecho, allí se propugnaba aplicar a la superficie normas valorativas del usufructo.

Laguna importante es la que ofrece el precepto para apreciar las servidumbres. Ello determina en la práctica que, salvo los raros casos

en que se acude a la valoración técnica, se liquide por el valor declarado por los interesados.

Desde luego, no era muy depurado el criterio de la antigua legislación de Timbre de fijar el valor de tal gravamen en 1/20 del predio sirviente. Cabría aquí repetir lo dicho al hablar de la posposición de hipoteca: al menos, habría que combinar el valor del predio sirviente y del dominante.

Con todo, para las servidumbres de paso, las propias normas del Código civil sobre las legales, y más aún las disposiciones administrativas, para las de paso de energía eléctrica, podrían ofrecer apoyo para esbozar unas normas valorativas que supusieran alguna orientación.

VI. OTROS CONCEPTOS SUJETOS AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES

1. *Préstamos y fianzas*

El número 17 del artículo 70 del Texto Refundido señala como base en las fianzas el valor de la obligación garantizada. En cuanto a los préstamos personales, el número 14 establece que la base será el capital de la obligación.

Cuando el préstamo está garantizado con hipoteca, prenda o anticresis, el número 15 se remite a lo establecido para base de estos derechos reales en el número 12, antes citado. Y la remisión es lógica porque, conforme al artículo 58 del Texto Refundido, la constitución de tales derechos reales en garantía de un préstamo tributará exclusivamente por el concepto de préstamo. La identificación es, pues, total.

2. *Arrendamientos y aparcerías*

De estas figuras se ocupa el número 18 del tan repetido artículo 70. La norma básica para los arrendamientos es que se tomará como base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato. Como norma especial, cuando se trate de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa, se computará, como mínimo, un plazo de tres años. Esto es, aunque se pacte una duración de uno o dos años, se liquidará por la renta de tres. Como norma supletoria, el Texto establece que si el contrato no fija la duración, se tomará como base la renta de seis años.

Normas similares se aplican a la aparcería. Pero hay que determinar cuál sea la renta anual para poder liquidar, ya que aquélla no se establece en una cantidad fija. En la aparcería de fincas rústicas se tomará por cada año la mitad de la renta con que las fincas figuren amillaradas o catastradas. La norma tiene cierta lógica, puesto que aunque el tanto por ciento en que dueño y aparcero participan de los frutos puede ser muy diverso, en cuanto a rendimiento líquido o neto el de ambos tenderá a equilibrarse.

En cambio, si la aparcería es de un establecimiento fabril o industrial, como módulo anual (para multiplicar por los años del contrato) se tomará un tercio del beneficio medio estimado durante el trienio anterior en los Impuestos Industrial o de Sociedades. Quizá por estar menos anquilosadas las bases de estos impuestos, la porción que se toma es menor que en los casos de fincas rústicas. Si el establecimiento no llevase cinco años de exploración podría ser aplicable, por analogía, el procedimiento del párrafo 10 del artículo 16 del Reglamento del Impuesto.

Hemos de advertir que las normas valorativas reseñadas en este apartado 2, así como las recogidas en el 1, son típicas de determinación de bases y no tienen el carácter de medio de comprobación.

3. *Base en las pensiones*

La establece de forma clara el número 20 del artículo 70. La renta anual se capitaliza al 4 por 100. Y del capital resultante se toma el porcentaje correspondiente conforme a las normas de valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según el caso.

El segundo párrafo de este número 20 contiene una norma de liquidación. Cuando se transmiten bienes a cambio de una pensión, se liquidará sobre el valor de aquéllos sin deducir el capital de ésta (sin perjuicio de liquidar también la pensión). Precisamente por ser la indicada una norma sobre la forma de liquidar una convención (cambio de un bien por una pensión) debió tener encaje más correcto en el capítulo IV de este título de la ley. La colocación del precepto entre los artículos 82 (que contempla un problema parecido) y 83 hubiera sido adecuada.

VII. ACTOS RELATIVOS A LAS SOCIEDADES

1. *Aportaciones y restituciones*

El concepto sociedades es de los más importantes gravado por el Impuesto de Transmisiones. El número 13 del artículo 70 se ocupa de la base imponible en los distintos supuestos. No podemos ocuparnos de todos ellos, pues el estudio minucioso de los mismos ha sido hecho por otros autores o excede de nuestro actual propósito. Marginamos así la base de las partes o bonos de fundador o la aplicable en los supuestos de acciones que se coticen con plusvalía, cuya fórmula matemática da el citado precepto.

Valor general tiene el principio marcado para las constituciones y aumentos de capital. La base será el valor de los bienes y derechos aportados por los socios. Y es que lo que se grava es propiamente la aportación. Problema se plantea cuando esos bienes están gravados o afectos a deuda, pero para ese tema hay que remitirse a nuestro trabajo anteriormente citado.

El mismo criterio sigue la ley para la disminución de capital que provoque restituciones a los socios o para la disolución de sociedad. La base será el valor de los bienes que se entreguen al socio en el primer caso o que se adjudiquen a los distintos socios en el segundo. También aquí se grava la restitución. Ello sin perjuicio de que, conforme al párrafo 18 del artículo 19 del Reglamento, en los casos de disolución, el impuesto sea exigible desde que existe el acuerdo de poner la sociedad en liquidación. Porque al extinguirse su personalidad inevitablemente habrá transmisión.

En el caso de la disolución, si se han realizado adjudicaciones de bienes a los distintos socios, con arreglo a ellas se girarán las liquidaciones. En otro caso, se debe presentar el balance social para de momento liquidar por el haber líquido. Pero si no se cumple ninguna de las dos fórmulas dichas, la ley prescribe que para liquidar la disolución «servirá de base el doble del capital aportado, sin perjuicio de las rectificaciones que procedan en beneficio exclusivamente del Tesoro». Es ésta una norma especial, pero no creemos que de determinación de base. Más bien es norma de liquidación y si se quiere hasta sancionadora, por lo que su enclave sistemático sería en otro capítulo de la ley. Ello sin entrar ahora en su justificación.

2. *Otros actos de la vida social*

Son éstos los de prórroga, transformación (cambio de naturaleza o forma), modificación (cambio o ampliación de objeto) o fusión en una sociedad nueva.

En todos esos supuestos la ley determina la base de igual manera. Esta será el haber líquido que la sociedad tenga el día que se adopte el acuerdo. No define el artículo 70 lo que se entiende por haber líquido. Hay que acudir a la jurisprudencia. Esta es unánime al proclamar que tal haber se determina deduciendo del activo realizable el pasivo exigible por terceras personas. Definición que pudiera llevarse, al menos, al Reglamento para ilustración del contribuyente. Queda luego el problema de las deudas, de que nos ocupamos en otro lugar, al que varias veces nos hemos remitido.

Además, el haber líquido así determinado es susceptible de comprobación por la Administración. Ciertamente, el dictamen del intendente al servicio de Hacienda es medio adecuado para tal comprobación, al igual que la posterior y posible tasación pericial contradictoria.

3. *Modificación por alteración de derechos*

Al regular las bonificaciones, el artículo 66 del Texto Refundido alude a «la modificación de sociedades anónimas cuando se produzca por alteración sustancial de los derechos y obligaciones del tenedor de las acciones o de las entidades emisoras». La misma redacción del precepto denota que este gravamen recoge otro anteriormente incluido en el de emisión de valores mobiliarios.

Luego el artículo 70, número 13, da la norma de hallar la base. «Si la modificación en las sociedades anónimas obedeciera a la alteración sustancial de los derechos políticos o económicos de los socios servirá de base el valor de las acciones a las que afecte la alteración.» La terminología cambia, pues aquí se centra el interés en los derechos políticos y económicos.

Por tales la jurisprudencia viene entendiendo los del artículo 39 de la Ley de Sociedades Anónimas, esto es, dividiendo cuota de liquidación, voto y derecho de suscripción preferente. Alguna duda suscitaron las modificaciones en la libre transmisibilidad de las acciones, pues, sin citarlo el artículo 39, ese *ius disponendi* es uno de los fundamentales del socio de la anónima. Con todo, la jurisprudencia más bien lo exonera.

En todo caso, es clara la base: el valor de las acciones afectadas por

la alteración. Lo que ocurre es que la norma no discrimina y toda alteración de aquellos derechos tiene la misma repercusión económica, aunque, de hecho, las modificaciones admitan una enorme gama de intensidades. Aun comprendiendo las dificultades de cifrarlas, una norma equitativa sería considerar como base las acciones afectadas y en el porcentaje en que lo hayan sido. Claro es que aunque se fijaran algunos módulos, la adecuación al caso concreto sería una misión más propia de los jurados tributarios que del liquidador.

Lo que sí conviene destacar es que la delimitación de las acciones afectadas requiere precisión. Porque, en general, una modificación en más o en menos de los derechos de unos socios repercute forzosamente y a la inversa en los restantes. Con ello resultaría que al final son todas las acciones las alteradas. Habría, pues, que fijarse en las primariamente afectadas, sin atender a las alteraciones que por reflejo se producen en las otras. No sería difícil hallar ejemplos de ello.

VIII. BASE EN LA CONCESION ADMINISTRATIVA

1. *Criterio legal*

Al llegar a esta figura jurídica los problemas de determinación de base en el impuesto que nos ocupa alcanzan especial relieve. Basta examinar el número 21 del artículo 70 del Texto Refundido para apreciar el elevado grado de casuismo a que descende la normativa. Y no por ello se siente la sensación de haber alcanzado un resultado satisfactorio. Y es que valorar las concesiones de bienes, obras, aprovechamientos y servicios públicos resulta tan difícil como delimitar exactamente esas figuras.

No podemos entrar en un estudio pormenorizado de todos los supuestos del número 21, pues no es ésta la finalidad de estas líneas. Basta, pues, indicar la gradación de criterios que sigue la ley.

En la letra *h*) se mencionan las concesiones para la explotación de aguas mineromedicinales y las que tengan por objeto establecer servidumbres; en estos casos sirve de base el valor declarado. Lo cual prácticamente es no decir nada, porque tal valor debe referirse siempre a un módulo legal que aquí falta. No es ello extraño en las servidumbres.

Excluida la *h*), en las letras *b*) a la *j*) se dan normas de determinación de base para distintas clases de concesiones. Los criterios son variados: capitalización del canon, valor de los terrenos, cuadros unitarios,

etcétera. En todos estos casos tales valores se consideran como obtenidos por comprobación, por lo que contra ellos cabrá recurso.

Valor más general tiene la regla *a*). Según ella servirá de base el importe del presupuesto de gastos en que se calcule la obra que haya de ejecutarse o la instalación del servicio. Norma que por su generalidad habrá de aplicarse en defecto de los criterios *b*) a *j*). También tiene carácter de comprobación.

Y todavía es más residual la letra *k*). Porque, en definitiva, la norma *a*) es aplicable cuando la concesión sea de obra o de servicio. Según la *k*), en las concesiones que no estén reguladas en este artículo, la base liquidable se determinará de acuerdo con el valor fijado a aquéllas en el expediente administrativo por la entidad que la otorgue y, en su defecto, con el que declaren los interesados. Esta norma no tiene carácter de medio de comprobación. No obstante, pensamos que si el valor fijado por la Administración fuera arbitrario o no respondiera a ningún criterio, tal base podría impugnarla el contribuyente, pues el principio de gravar los derechos conforme a su verdadero valor tiene carácter casi fundamental en nuestro impuesto.

Tras esta serie de criterios, la ley deja a salvo el derecho de la Administración para comprobar el valor por los medios ordinarios y extraordinarios. Y, ciertamente, que el dictamen de técnico y la tasación pericial son casi los únicos procedimientos por los que se puede hallar el verdadero valor de la concesión. Igualmente, en aquellos supuestos en que el criterio de determinación de base tiene igual efecto que un medio de comprobación, el particular podrá impugnar su resultado y acudir a la tasación pericial.

2. *Consideración crítica*

Y es que el problema de valorar las concesiones tiene especial dificultad. Algún tratadista del impuesto afirmaba que, siendo la concesión una figura jurídica, se resistía a ser valorada como pudiera serlo un bien material.

En definitiva, las normas de determinación de base habrían de ser sumamente genéricas. En las concesiones demaniales no podría irse más allá de decir que su verdadero valor es el del aprovechamiento que conceden. En las de aprovechamientos públicos, la utilidad que reportan. En las de obras y servicios públicos, el presunto beneficio que proporcionan. Si así obrase la ley, las normas actuales del artículo 70 habrían de quedar como medios de comprobación en cada caso.

Pero la cosa se complica con el criterio legal para gravar las concesiones. Esto es, hay un tipo para las perpetuas y otro para las temporales. Un tipo para el otorgamiento y otro para la transmisión. Con la particularidad de que en unas concesiones la constitución se grava más que la transmisión y en otras ocurre a la inversa.

En realidad, si la base de cada concesión reflejara el verdadero valor, no habría excesivo fundamento para tal variedad de tipos. Porque, lógicamente, la mayor duración de una concesión se traduciría en una base superior.

Y en las temporales, tal valoración iría decreciendo conforme la concesión se acercara a su fin. Así, al transmitirse se valoraría exactamente según su estimación en tal momento, cosa que hoy no ocurre.

Resulta imposible aquí adelantar una construcción completa de este tema, pero sí creemos que sobre esas líneas habría de caminar una futura reforma, que hubiera de seguir gravando esta peculiar figura jurídica.

IX. UNA REFERENCIA A LA COMPROBACION DE VALORES

1. *Los medios de comprobación*

Decíamos al principio de este trabajo que no nos ocuparíamos especialmente de esta materia. La cual tiene un tratamiento procesal sumamente interesante. En efecto, el resultado de la comprobación de valores en el impuesto que nos ocupa ha de notificarse especialmente al contribuyente y tiene el carácter de acto administrativo reclamable. Cuando la comprobación ha quedado firme puede girarse la liquidación definitiva. Y al impugnar ésta es cuando puede discutirse el tema de la base imponible. Esta, que conceptualmente es anterior a la comprobación, procesalmente es objeto de tratamiento posterior.

La Ley General Tributaria se ha ocupado de la comprobación de valores. En el capítulo destinado a la base le dedica el artículo 52. Por cierto, que el precepto sigue bastante de cerca el elenco de medios comprobatorios tradicionalmente existentes en nuestro impuesto. Aparte de que concluye con un *numerus apertus* al remitirse a otros medios que pueda determinar la Ley del Tributo.

Y eso es lo que respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales hace el artículo 117 del Texto Refundido. Aquí se llega hasta 16 medios de comprobación. Pero no es difícil la correlación entre todos ellos y los de las letras *a)*, *b)*, *c)* y *d)* del artículo 52 de la Ley General. Estos últimos enuncian abreviadamente lo que aquéllos regulan al detalle.

Mas no termina ahí la cosa, porque el párrafo 2 del artículo 117 establece que varias normas de determinación de base del artículo 70 «producirán idénticos efectos que si hubieren sido fijadas (las bases) a través de un medio ordinario de comprobación».

Varias veces aludimos antes a esta identidad de efectos. La base así obtenida, en tales casos del artículo 70, habría que notificarla al interesado como si hubiera sido obtenida en comprobación. Y el resultado podrá impugnarlo e incluso acudir a la tasación pericial para obtener el verdadero valor. Todo lo cual es incompatible con aquellas normas de determinación de base que realmente sólo son eso (caso del usufructo, del derecho de opción), frente a las cuales no cabe más que impugnar la liquidación en su día. Así, por ejemplo, no se podrá discutir el tanto por ciento del valor de los bienes en que debe evaluarse el usufructo de una persona de determinada edad (alegando una pretendida enfermedad que disminuya sus expectativas de vida), aunque pueda discreparse del valor comprobado del bien al que se aplica aquel tanto por ciento, lo cual es algo distinto.

2. Consideración crítica

Fácil es ver que dichos medios de comprobación, enquistados en el artículo 70, encajan perfectamente entre sus compañeros del artículo 117. Así, la cotización de Bolsa en el número 6 del artículo 117. La capitalización de pensión o renta en el número 9. La también capitalización de las cuotas de industrial (propia del traspaso) en el número 10, pues se asemeja al canon de superficie. Las valoraciones de las concesiones de fincas eléctricas no pasan de ser dictámenes de técnicos realizados *a priori*, con claro parentesco con los informes de los números 12, 13 ó 16 del artículo 117. Y así podríamos seguir.

No es, pues, de extrañar que la ley les predique «idénticos efectos». Pero más tajante aún en ese sentido equiparador se produce el Reglamento de 1959. Al citar en el artículo 80, párrafo cuarto, las normas de base que tienen virtualidad comprobatoria, dice: «Se considerarán, a todos los efectos, como medios ordinarios de comprobación.»

Y eso es lo que realmente son. En cambio, tales normas no son verdaderas reglas de determinación de base. A menos que al mencionar el concepto base imponible nos alejemos totalmente de las consideraciones teóricas e incluso del espíritu de la Ley General Tributaria.

Por ello, tales normas, muchas de las cuales hemos examinado o incluso criticado al analizar el artículo 70, debían ser eliminadas de este precepto y pasar al 117, donde siempre debieron figurar como lo que

son, auténticos medios de comprobación. Allí tendrían perfecto encaje entremezclados con los medios comprobatorios de tal precepto.

De seguirse tal propuesta, las consecuencias serían varias: En primer lugar, una notable depuración conceptual de la figura «base imponible» en el Impuesto de Transmisiones. Además, el artículo 70 quedaría abreviado al exponer sólo lo que realmente es la base en cada una de las figuras jurídicas. Piénsese cómo resumíamos tal concepto en el caso de las concesiones.

El artículo 117, en segundo lugar, se limitaría a enumerar los elementos que se toman como medios de comprobación. También podría abreviarse el precepto, pues varios de los números de tal artículo (y del artículo 70 que en él se refundieran) podrían perfectamente agruparse en rúbricas más generales. Es claro el caso del dictamen técnico, que antes mencionamos.

Finalmente, para aquellos elementos de comprobación que no son aplicables directamente, sino que requieren o una especificación (caso de los dictámenes de los núms. 13 y 16 del art. 117) o una operación matemática previa (caso de las capitalizaciones a tanto por ciento que en cada caso sean procedentes), en artículos posteriores al general (en este caso, el 117 de la ley) se iría detallando la forma o mecánica operativa de cada supuesto.

Sería, pues, llevar al artículo 118 buena parte de lo que hoy está en el 117 y en el 70, sin perjuicio de que si el nuevo precepto resultara excesivo pudiera convertirse en varios, como antes sugeríamos, al hablar de «artículos» posteriores.

En todo caso, las distintas normas que detallaran la comprobación en el supuesto de las concesiones, por sí solas demandarían un único precepto, pues por su extensión y casuismo el estudio conjunto con otros conceptos más bien sería fuente de confusión.

Prácticamente, esta reforma que proponemos en la ley sobre los medios de comprobación que figuran en el artículo 70 casi podría realizarse sin disposición de rango legal, pues más bien se trata de llevar cada precepto donde sistemáticamente le corresponde. Pero, en todo caso, en la primera alteración legal de nuestro impuesto no debería desaprovecharse la ocasión de acometer tal depuración.

X. LOS ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

1. *La base en estos actos. Primeros supuestos*

De determinar la base imponible en el Impuesto que grava los Actos Jurídicos Documentados se ocupa el artículo 105 del Texto Refundido. No se mencionan allí aquellas figuras que, como las instancias o certificaciones, tienen gravamen fijo.

En cuanto a las letras de cambio, habría que remitirse a la observación que hicimos en el apartado I, subapartado 3, de este trabajo. Por lo demás, la ley señala como base la cantidad girada (en el párrafo *e*) sin que ello plantee especial problema.

En la autorización para cotizar en Bolsas españolas títulos valores extranjeros de sociedades que no realicen negocios en España, la letra *b*) configura como base el valor nominal de los títulos para los que se pida la autorización.

No encierra el caso mayor problema. Pero hace dudar la expresión «salvo reciprocidad», que se añade a continuación. El número 35 de la tarifa, al gravar con el 1 por 100 tales autorizaciones, expresa cuál es el objeto de éstas y añade «a condición de reciprocidad». Y es mucho más lógico que este condicionamiento se concrete a la autorización administrativa y no a la forma de determinar la base imponible. Podría, pues, depurarse tal dicción.

2. *Anotación preventiva*

De ellas se ocupa la letra *c*) del artículo 105. Servirá de base «el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya». La terminología es, pues, amplia, en consonancia con el gravamen general que ahora se establece para las anotaciones. La norma recuerda bastante a la del número 12 del artículo 70 para las hipotecas (donde la base es el capital u obligación garantizado), y es que no en balde la anotación nace fundamentalmente para sustituir a la hipoteca judicial.

Al remitirse la ley al valor del derecho que se garantice, es claro que para determinar, a su vez, la base de tal derecho habrá que aplicar las normas del artículo 70, según la naturaleza del mismo (sea el de dominio u otro de contenido limitado). La letra *c*) citada se convierte así en una norma abierta o de remisión. Lo cual queda muy claro en la anotación de demanda, pues el objeto de ésta puede ser sumamente variado.

Muchos problemas plantea fiscalmente este concepto de la anotación preventiva y de ellos se ha ocupado la doctrina. Con todo, la mayoría de ellos se refieren al devengo, a las exenciones o a cuestiones de liquidación, que, por tanto, escapan a nuestra consideración.

Limitándonos a la base, al ser ésta la obligación garantizada, la liquidación practicada no puede ampliarse en los casos de sujetarse más bienes, en tanto no se aumente la suma garantizada. Algo semejante ocurre cuando se dirigen mandamientos a los distintos registros, pero esto es ya un tema liquidatorio.

Claro que el hecho de tomarse como base la obligación asegurada no quiere decir que los bienes afectos no se tomen en consideración. Nos referimos al caso en que el valor de tales bienes sea inferior al de la obligación que se pretende asegurar. Si la base fuera la cuantía de ésta en todo caso, resultaría que se liquidaría una garantía que en la realidad no existe, al menos, en parte. Hay declaraciones de que en tal caso la base no debe exceder del valor del bien, pues en cuanto al exceso no puede decirse que la obligación esté asegurada.

Según eso, la base es, pues, la obligación o derecho garantizado, pero «en cuanto» resulte realmente asegurado. Se nos dirá que tal límite no existe en la hipoteca, donde se liquida por el valor del capital, pero ésta es una garantía que surge *a priori* por voluntad de las partes, mientras que la anotación, de menos eficacia registral, surge o nace *a posteriori*, sin que muchas veces el acreedor pueda escoger los bienes sobre que hacerla efectiva. Por mucho que queramos asimilar la anotación a la hipoteca, ésta es un derecho real y, en cambio, aquélla no altera la naturaleza personal que de por sí tuviera el derecho asegurado.

3. Sentencias y resoluciones jurisdiccionales

La base, en este caso, viene determinada en el párrafo a) del artículo 105. Distingue las jurisdicciones sancionadoras y las restantes, que son la regla general. En este caso se tomará como base la cuantía litigiosa del respectivo procedimiento. En las resoluciones de tipo penal se atenderá «a la suma de las cantidades que en concepto de multas y sanciones pecuniarias se impongan, y las restituciones, reparaciones e indemnizaciones que sean exigibles».

No parece del todo lógico que en materia penal se atienda sólo a la multa o sanción pecuniaria, cuando no es ésta ni con mucho la pena principal en el Código vigente. La antigua Ley del Timbre de 3 de marzo de 1960, en el artículo 81, atendía a la gravedad de las penas impuestas.

La tarifa era bastante elemental, pero, en todo caso, el principio aparecía acertado.

En cuanto a la regla general, era atender a la cuantía litigiosa del procedimiento. Nada más dice la ley, por ello habrá que acudir a los artículos 77 y siguientes de la Ley del Timbre y a los 158 y siguientes de su Reglamento de 1956.

Ya que el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados no ha entrado en detalles, lo lógico sería que su Reglamento recoja las reglas fundamentales de determinación de base que se hallaban en aquellos textos sobre el Timbre del Estado. La normativa de las tasas judiciales también podría ofrecer elementos de juicio.

Y, en último extremo, habría que acudir supletoriamente a las propias normas de determinación de base en el Impuesto de Transmisiones, pues aparte de imponerlo su propia naturaleza, era prescripción que también se contenía en aquella legislación de Timbre del Estado. Volveríamos así al artículo 70 del Texto Refundido, que venimos comentando.

4. *Documentos notariales*

Nos referimos, claro es, al gravamen proporcional establecido en el párrafo cuarto del artículo 100 de la ley y recogido en el número 38 de la tarifa. La letra *d*) del artículo 105 prescribe que en tales documentos, cuando tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Realmente, la norma dice bien poco. Porque la existencia de la comprobación es un principio general, que ya recoge el artículo 117 de la ley. Y enunciar como base el valor declarado es tanto como renunciar a definir aquélla, limitándose a sustituirla por uno de los medios para fijarla (cual se desprende claramente del artículo 48 de la Ley General Tributaria). Ya más arriba criticamos este proceder, en el apartado VIII, subapartado 1.

Para que la norma del artículo 105, *d*), tuviera contenido propio habría de establecer como base de aquellos documentos la cantidad en ellos reflejada o el valor de la cosa o derecho objeto de los mismos. Y, por supuesto, tal valor habría de determinarse acudiendo a las normas más generales del artículo 70 de la ley.

El Reglamento sí que podría descender a fijar algunas reglas de determinación de base para los supuestos más frecuentes de Actos Jurídicos Documentados. Con ello recogería las normas correspondientes del ar-

título 9 de la Ley del Timbre y de los 37, 54 y concordantes de su Reglamento.

Poca dificultad plantearían las cartas de pago o entrega de dinero, gravadas en el párrafo 6 del artículo 100 del Texto Refundido del impuesto. En las declaraciones de obra nueva considerar como base el valor de lo construido estaría en línea con las prescripciones del artículo 37 del Reglamento de Timbre.

Lo mismo podríamos decir con el artículo 54 respecto de las divisiones, agrupaciones, segregaciones y agregaciones. Incluso cabría establecer el oportuno porcentaje de las respectivas fincas para distinguir, a efectos puramente fiscales, división y segregación.

En los supuestos de cesación de condominio gravados por Actos Jurídicos Documentados, la base ha de corresponderse con el valor de los bienes objeto de la división. En el caso de que ésta tenga lugar mediante adjudicación de pisos en régimen de propiedad horizontal cabe preguntarse si el valor del solar y demás elementos comunes puede computarse en la base. En un tributo de transmisiones, la exclusión la vemos procedente; pero en el que contemplamos, que es documental, cabe llegar a solución contraria, pues, en definitiva, se pasa de una copropiedad ordinaria a una figura especial, como la propiedad horizontal.

No nos queda sino hacer referencia a dos casos especiales. El primero es el de los documentos cuyo objeto no es valuable al celebrarse el acto, pero puede determinarse la cuantía en un momento posterior. De él se ocupa el último párrafo del artículo 105. La solución es lógica. La liquidación se completa al quedar concretada la cuantía.

El segundo supuesto es el de las actas de protesto. La letra *f)* del artículo 105 establece que servirá de base la tercera parte del efecto protestado o de la cantidad que hubiere dado lugar al protesto cuando éste es parcial. Se ha recogido así en el Texto Refundido una norma tradicional, pero que había escapado a la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. Por cierto, que sistemáticamente esta letra *f)* debería seguir inmediatamente a la *d)* (sobre actas notariales) en razón a la idéntica naturaleza de las mismas.

XI. CONCLUSION

Hasta aquí, y sin haber siquiera pretendido agotar el tema, las sugerencias que nos ofrece la consideración de la base imponible en nuestros impuestos. Muchas de aquéllas son de sistemática, pero también las de esta naturaleza pueden contribuir no poco a la depuración de una normativa.

Incluso en este campo de lo sistemático, y para terminar, pudiera pensarse en que el capítulo dedicado a la base imponible recogiera, después de las normas para determinarla, las bonificaciones establecidas (que en nuestro impuesto lo son en la base y, en cambio, hoy figuran en el capítulo del hecho imponible). El dedicado a la base seguiría después con la base liquidable para terminar con la cuota y los recargos, cual hoy ocurre.

El futuro Reglamento puede ser una buena coyuntura para acoger algunas de nuestras sugerencias que merecieran tal consideración. En todo caso, sólo nos guió al redactarlas el deseo de aportar, aunque fuera un grano de arena, a la tarea de perfeccionar nuestros impuestos. Queríamos, dado ese fin, haber acertado en alguna medida.

PEDRO LUIS SERRERA CONTRERAS
Abogado del Estado