

(Séptima parte)

**MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TÉCNICOS DE TIMBRE DEL ESTADO**

**I SEMANA DE
ESTUDIOS DE DERECHO
FINANCIERO**

MADRID

1953

**ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL IMPUESTO DE
DERECHOS REALES, EN RELACIÓN CON LA INDUSTRIA
Y EL COMERCIO**

**Conferencia desarrollada por
D. ELOY SÁNCHEZ TORRES
Notario excedente y Abogado del Estado en la Dirección General de Timbre y
Monopolios
el día 17 de enero de 1953.**

Con la venia del señor Director.

Me vais a permitir todos, sin excepción ninguna, que a modo de prólogo os formule una inocente pregunta:

¿Cuántas clases de oyentes hay aquí? Porque hay tres modos de escuchar y tres clases de auditorio, por tanto. Uno, el sumiso, es decir, el que, admirador incondicional del que habla, todo lo da por bueno y admirable, y, si hace falta, ni piensa ni razona. Otro, el rebelde, todo lo contrario del primero, el que por una especial situación anímica contra el perorante, todo lo halla frágil y discutible. Y hay, por último, el auditorio que pudiéramos llamar sencillito, esto es, el que ni bien ni mal prevenido, se deja llevar de la propia virtud de la palabra, sin preocuparse de la persona, el que acepta o rechaza por sentimiento natural y espontáneo.

Bien sé yo que aquí no debe existir auditorio del segundo grupo; pero como la conferencia ha sido anunciada para reflejar las repercusiones que el impuesto de Derechos Reales tenga en la industria y el comercio, me asalta la duda de si algún industrial o comerciante madrileño, espoleado por la curiosidad, se encuentra entre nosotros, y en ese caso, como alguna de las consecuencias que se deriven de mis modestas opiniones, acaso no le sean del todo gratas, he aquí por qué, curándome por si acaso en salud, admito la posibilidad, aunque remota, de que en esos asientos puedan existir oyentes del indicado segundo grupo.

La conferencia ha sido anunciada, estoy por decir que algo *intencionadamente*. Realmente no sé si va dirigida al Notario o al Abogado del Estado, ya que, como poseedor de ambos títulos, figuro en las invitaciones que por vuestra cuenta habéis redactado y repartido, y aunque me honro con ellos, quiero advertir que, como en dichas cartulinas no he tenido arte ni parte, y todas han circulado sin reintegro..., no me hago responsable en modo alguno ante vosotros de la falta de Timbre de publicidad... (*Risas.*)

De otro lado parece como si el redactor de las invitaciones pensara en voz alta. ¿Hablará el Notario más que el Abogado del Estado? ¿Hablará el Abogado del Estado más que el Notario? ¿Se colocará eclécticamente en prudente situación mixta? Pensad lo que queráis, porque yo, a mi vez, pienso que ninguna de las Revistas españolas tiene sección gráfica, y ello, naturalmente, me tranquiliza, porque en ninguna podré ver dibujado a un jurista tratando de pasar de un punto a otro a varios metros del suelo y con la clásica sombrilla abierta, ni leer debajo del dibujo esta o parecida leyenda: “Eloy Sánchez Torres haciendo equilibrios en el alambre...” (*Risas.*)

Siguiendo en cierto modo el índice del Reglamento, voy a exponer algunas consideraciones, pocas naturalmente, por razón de tiempo, sobre la extensión jurisdiccional, la exención o sujeción de actos, reglas generales, condiciones, personas obligadas al pago, medios de comprobación, plazos de presentación y repercusión que el Reglamento puede tener en relación sobre dichos extremos, en cuanto a comerciantes e industriales, y, si hay tiempo, referiré algún caso vivido profesionalmente que no deja de ofrecer cierta curiosidad.

EXTENSION JURISDICCIONAL

En lo que concierne a la extensión jurisdiccional, conocéis todos el contenido de los dos primeros artículos del Reglamento, y la expresión cardinal que en ellos destaca: “*o el adquirente en los contratos*”. Así reza la regla segunda del artículo 2.º del Reglamento, al determinar que los actos y contratos referentes a bienes muebles, cualquiera que sea el lugar donde se hallen situados, continuarán exceptuados del impuesto del Estado, cuando... el adquirente en los contratos tenga derecho régimen foral.

Y he aquí el primer problema que nos sale al paso.

¿Qué ocurrirá, por ejemplo, cuando un alavés o un navarro adquiera, pongo por caso, una mercería que se le ofrece en traspaso en la calle de Alcalá? Cabe seguir tres criterios que respectivamente pueden llamarse de “parcelación”, de “imparcelación a favor de lo inmueble” y de “imparcelación a favor de lo mueble”.

El primer criterio, el de parcelación, discurrirá de la siguiente manera: En ese traspaso hay elementos mobiliarios e inmobiliarios. A los primeros se aplicará la regla mueble, y a los segundos la inmueble. Por lo tanto, jugará la exención en cuanto a los primeros, pero no en cuanto a los segundos, por entrar en juego, respecto de lo inmueble, la norma contenida en el artículo 1.º del Reglamento, y por lo tanto, el local de esa mercería sita en Madrid tributará al ser traspasada. Basta la enunciación de este criterio para comprender que su solución, que viene a ser *en parte sí y en parte no*, no está ciertamente sobrada de técnica.

El segundo criterio, o sea el de imparcelación a favor de lo inmueble, podría en cierto modo aparecer justificado en algunos preceptos reglamentarios. Así, el artículo 45 reenvía para la clasificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, uso, destino y aplicación, a la solución civil, y sabido es que el artículo 334 del Código Civil considera inmuebles los muebles por destino. Así el 46 considera inmuebles a las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente. Y así, el 47 viene a decirnos que es inmueble lo que no esté especificado como mueble. De este triángulo de preceptos pudiera creerse a primera vista que la teoría de imparcelación a favor de lo inmueble era la más propia para ser aplicada.

Un tercer criterio es el de imparcelación, pero a favor de lo mueble, criterio que virtualmente viene a derogar las antedichas aplicaciones de los artículos 45, 46 y 47 del Reglamento, y que en realidad es la que el texto vigente establece, ya que con arreglo al párrafo décimo del artículo 24, se liquidarán como transmisiones de bienes muebles los traspasos de establecimientos comerciales e industriales.

Esta solución merece, a mi juicio, crítica favorable, y la merece por dos grandes grupos de consideraciones; unas, que pudiéramos llamar de analogía, y otras, que pudiéramos llamar de técnica:

a) Para lo primero, basta recordar lo que sucede en materia de aportaciones sociales, sin que deba ahora extenderme en estudiar si la aportación es acto de enajenación, de comunicación o de cesión, sobre cuyo problema se ha discutido largamente, sobre todo en dos conferencias pronunciadas, respectivamente, por Roca Sastre y Martínez Almeida en Valencia y Madrid. Sólo señalaré que las aportaciones sociales gravadas por el artículo 19 del Reglamento, lo son de *toda clase de bienes* y a un tipo de tarifa único, sin tener en cuenta si lo aportado tiene naturaleza mueble o inmueble. Este criterio de analogía sirve de fundamento al caso que nos ocupa; y sin duda el legislador fiscal tuvo en cuenta ese artículo 19 al redactar el párrafo décimo del artículo 24.

b) Pero hay, además, una serie de razones de tipo técnico para ello, razones relacionadas sobre todo con la naturaleza del acervo mercantil, que si en algunas ocasiones ha sido catalogado de muy diversos modos, hoy parece prevalecer la tesis de que dicho acervo

mercantil tiene naturaleza mobiliaria, y, por tanto, como tal ha de estimarse el nuevo valor al que da vida el arrendatario, valor ampliamente reconocido, en la Ley francesa de 30 de junio de 1926, de tipo transaccional, como recuerda Cossío, y al que en nuestro Derecho se dió consagración en el Decreto de 21 de enero de 1936, que vino a completar el régimen que estableció el de 29 de diciembre de 1931 cuyo preámbulo ya reconocía a favor del arrendatario el valor creado por él y del que no sería justo desposeerle. Insistiendo en este mismo orden de ideas, la nueva ley de Arrendamientos Urbanos consagra con bastante amplitud el derecho de traspaso.

Doctrinalmente el problema va ligado íntimamente a un concepto vidrioso y oscuro del Derecho, que el profesor Mossa ha llamado "la eminencia gris del Derecho Mercantil". Sabéis que aludo a la Empresa, tema de carácter constructivo, como señaló el profesor Garrigues, fenómeno nuevo, como hizo resaltar Marín Lázaro; nuevo tipo de contrato, de base incierta al serlo la Empresa, como escribió Gella. Y más tarde, Calvo Alfageme colocó a la Empresa en la selva tropical de las construcciones dogmáticas, ya que siempre se ha resistido al jurista la definición de este ente, que ofrece además, junto a sus dificultades internas e inmanentes, las derivadas de su doble concepto económico y jurídico.

Efectivamente, la Empresa constituye un factor productivo, mejor dicho, puede estar ligada a dos factores: capital y trabajo. Ello ya fué barruntado en la teoría económica de Ricardo, destacando la compensación del riesgo con la ganancia. Y el propio Mossa habla de formas comerciales de organización económica.

Tampoco es muy diáfana su base, ya que en el orden de mayor a menor tenemos distintos conceptos, algunos de ellos recogidos por Rodríguez Sastre: Empresa, Sociedad, Establecimiento, Explotación, etc.

La Empresa, al menos fiscalmente, puede ser un concepto más amplio que el de Sociedad. Así, el artículo 5.º de la Ley de 10 de noviembre de 1942, autoriza para considerar como una sola unidad económica a la Sociedad que ejerza el control de otras juntamente con las que le están sometidas. Es decir, que atiende a la unidad económica – Empresa –, aun cuando la integren otros entes jurídicos – Sociedades –. A este mismo propósito obedecen las disposiciones que obligan a dar cuenta al Ministerio del número de acciones que una Sociedad tiene en otras, cuando pasan del 25 por 100.

El Establecimiento es concepto menor que el de Empresa. Una Empresa puede tener varios establecimientos. Los establecimientos pueden estar parados y, no obstante, funcionar la Empresa. El fenómeno ha tenido incluso consagración legislativa en la Ley alemana de 16 de marzo de 1934. Y a propósito de la distinción, suele llegar el intervencionismo estatal al Establecimiento –recuérdese que los locales unidos interiormente tributan por Industrial, de forma diferente a si son independientes–.

La Explotación es también concepto distinto de Empresa. Guido Ficher ha recordado que en la Empresa hay algo más que la explotación y, como este concepto, está fuertemente impregnado de Derecho tributario.

De suerte que en un aparente traspaso puede haber, disimulados, otros conceptos que realmente habrá que alambicar para ser debidamente calificados, conforme a la regla general de la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato, conforme al artículo 41 del Reglamento.

Por si esto fuera poco, las dificultades aumentan cuando se trata de construir el concepto de Empresa, ya que su misma construcción puede tener repercusión tributaria.

Desechada su concepción personalista a lo Endemann, surgen las teorías de la separación de patrimonios, de su concepción universalista y de su organización.

La de separación de patrimonios, desenvuelta por Brinz y por Bekker, viene a considerar la Empresa como una especie de patrimonio menor, algo así como un

patrimonio de afectación, independiente del patrimonio civil del comerciante. Nuestra mejor doctrina mercantilista impugnó esta tesis, haciendo notar la falta de autonomía del patrimonio comercial, autonomía quizá más de tipo contable que de tipo jurídico. Y recuerda que no puede haber autonomía de patrimonio sin haber una separación tajante, entre ellos, de responsabilidades. Un ejemplo de ello lo tenemos en la no admisión legislativa, al menos todavía, de lo que ha dado en llamarse la O.I., organización industrial independiente, no ha mucho propugnada en una tesis doctoral española, precisamente por un comerciante y desenvuelta por un ilustre Notario catalán.

Su concepción universalista, tan magníficamente analizada por Navarrini, se basa en el hecho de estar integrada la Empresa por una variedad de cosas diferentes, que pueden y deben aglutinarse en una suma total de hecho o de Derecho, que borre sus sumandos integradores; doctrina que, aunque se pusiera de acuerdo en la cuestión del hecho y del Derecho, tropieza con el fenómeno real de que en el tráfico el objeto inmediato de las relaciones empresarias, más que la universalidad, lo constituyen sus elementos integrantes.

Quizá es por esto por lo que la Empresa se concibe hoy como organización. La Empresa no es el edificio, ni las máquinas, ni el capital escriturado, ni el número de sucursales o de agencias. Es, como el cuerpo humano, una organización física hecha para la vida y el movimiento; algo así como una energía viviente que crea valores, al modo del cincel o del pincel del artista. Yo comparo la Empresa a los latidos del corazón, o a la marcha de un reloj, o, si queréis una imagen más armoniosa, a los acordes de una orquesta. Ni venas ni arterias; ni esferas ni agujas; ni cuerdas ni metales. Un todo, un solo todo, organizado; a ser posible, marcialmente organizado; obediente a una sola voz, cuanto más castrense mejor, donde todo destaque y todo se confunda al mismo tiempo en una idea superior, como si al conocido aparato físico lo hiciéramos girar rápidamente para encontrar el color blanco en vez de los siete colores del iris.

Todo esto viene a demostrarnos que cuando ese alavés o ese navarro adquiere un traspaso, lo que adquiere no son elementos, sino conjuntos; no sumandos, sino una suma total. Por ello, el criterio de imparcelación a favor de lo mueble recoge mucho mejor la vertiente técnica de la Empresa, y por ello me parece afortunada la solución de liquidación única por el tipo mobiliario regulado en el indicado párrafo tercero del artículo 24 del Reglamento. La consecuencia será que el alavés o el navarro, por ser alavés y navarro, y adquirente en un contrato, no deben satisfacer Derechos Reales con arreglo al Reglamento común por esos trasposos activos realizados fuera de sus provincias aforadas.

Claro está que aquí puede darse un fenómeno curioso, consistente en que la exención suprima para el futuro la exención. Recuérdese que la regla general tiene sus excepciones – cargo o empleo público, cargo en Sociedad o Compañía pública, cargo en Sociedad sometida a intervención o inspección, inscripción padronal de residencia, variaciones de vecindad, opciones del artículo 19 del Código Civil, vecindad forzosa de mujer casada, por aplicación del artículo 22 del propio Cuerpo legal, etc.– Siendo poquísimas las Empresas no sometidas a intervención, y pudiendo decirse que virtualmente no hay ninguna no sometida a inspección, acaso por este juego de excepciones pueda el alavés y el navarro del ejemplo, si no andan muy listos, perder, sin darse cuenta, su condición foral al adquirir en traspaso un establecimiento comercial o industrial sujeto a tributación en territorio de Derecho común.

Nada más sobre extensión jurisdiccional, aunque realmente el problema de los bienes “*habus*”, regulados en el Dahir de 27 de agosto de 1952, puede ofrecer curiosos problemas en relación con comerciantes de allende el Estrecho, establecidos en el litoral español, sobre todo teniendo en cuenta la especial regulación que hace ese Dahir en sus típicos arriendos por subasta y su formal renovación trienal, lo que nos llevaría a examinar si es la Ley personal la de situación o la formal la aplicable; pero como el Norte de Africa no está

para bromas..., es mejor quedarse del lado de acá, lo cual me aconsejan, además, las manillas del reloj.

ACTOS EXENTOS

Veamos someramente algunas exenciones del artículo 6.º:

1.º Contratos verbales.

Ya sabéis que el Reglamento actual añadió un largo inciso al apartado 5.º del artículo 6.º, relativo a los Contratos verbales. El inciso condiciona la exención a los casos que su cumplimiento no requiera que consten por escrito, y agrega que la mera existencia en libros de Contabilidad no produce por sí sola la exacción del impuesto.

La novedad del añadido rezuma pura esencia dogmática, porque los libros de Contabilidad no tienen sustancia jurídica, ya que sólo acreditan hechos pero no contratos. El contrato sale del hecho, pero no está en el hecho. Así lo ha confirmado el Tribunal Supremo en su importante sentencia de 21 de octubre de 1943.

El apartado habla de libros de Contabilidad, sin puntualizar si se trata de Contabilidad oficial o de Contabilidad privada, y así como en el primer caso la exención es de rigor, puede parecer más oscura en el segundo, por aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 48 del Código de Comercio, ya que el comerciante ha de pechar con los defectos de sus propios libros, y al no haber defensa, contra las propias incorrecciones u omisiones contables, ya que los libros de los comerciantes por algo constituyen una excepción al principio de que nadie puede constituir un título a su favor.

La redacción actual ha suprimido algunos problemas, tales como los derivados de la factura copiada, que si como factura no estaba sujeta, al ir al libro copiador formaba parte de un libro obligatorio. Recuérdese que este caso fué discutido teniendo en cuenta que la factura, ante el silencio del actual Código de Comercio, no es medio de prueba, contra lo que sucedía en el de 1829. Hoy sólo es prueba el duplicado devuelto o la aceptación por el comprador de lo vendido en factura.

Otro problema, de tipo civil, es reflejo, derivado de la forma. Esta cuestión de la forma ha pasado, fiscalmente, por varios estadios o fases.

La primera fase la constituían los dos famosos *deberán* consignados en los párrafos primero y último del artículo 1.280 del Código Civil, de los que se derivaba por el Fisco la consecuencia de que todo contrato superior a 1.500 pesetas debía tributar por el mero hecho de sobrepasar la indicada cifra. Esta interpretación era demasiado rígida y acaso caprichosa, como se deduce de otras normas legales. También *deberán* contraer matrimonio canónico todos los que profesen la Religión católica, según el artículo 42 del Código Civil, y, sin embargo, a nadie se le ocurrirá pensar que el matrimonio es obligatorio. También el artículo 2.º de la ley Hipotecaria utiliza análogo giro, y a nadie se le ocurre pensar que la inscripción sea obligatoria por tan sola circunstancia.

La segunda fase de la cuestión, muda de artículo y de expresión. El *deberán* es sustituido por el *compeler*. Nos trasladamos de artículo y pasamos del 1.280 al 1.279, en el que los contratantes pueden compelerse recíprocamente a llenar el requisito de forma desde que consintieron el contrato o se diesen los demás requisitos necesarios para su validez. Inútil parece destacar que esta segunda fase constituyó un éxito para la interpretación del precepto por los contribuyentes.

La tercera fase es la de la suficiencia de la diligencia escrita en ciertos contratos. A ella responden el apartado cuarto del artículo 48 del Reglamento, con arreglo al cual basta la existencia de cualquier diligencia o actuación administrativa escrita, para motivar la

exacción, aunque tales diligencias o actuaciones sólo lo sean para poder hacer efectivo el importe del precio convenido. Esas diligencias o actuaciones vienen a ser como manifestaciones escritas requeridas para el cumplimiento del contrato. Esta fase representa la reacción del Fisco contra la anterior, si bien de una forma ambigua y ecléctica, ya que la manifestación escrita trata de compaginarse con el contenido del número 5 del artículo 6.º del Reglamento.

La cuarta fase viene a ser la suavización de la rigidez de la tercera. En esta cuarta fase, el artículo 48 sólo se aplica al documento formalizado. Ejemplo típico de ella es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de octubre de 1946, en el expediente Artiach.

La quinta fase es una nueva reacción en defensa de la diligencia escrita, a la que declara suficiente para la exacción, si bien agrietando su aplicación. Aparece recogida en el párrafo quinto del artículo 48, el cual, precisamente ante el contenido del anterior párrafo, dispone que, *sin embargo*, no será exigible el impuesto cuando las diligencias o actuaciones administrativas tengan por objeto hacer efectivo el importe del precio oficial a comerciantes, industriales o fabricantes de artículo o materiales que se hallan regulados o intervenidos en su fabricación, distribución y venta, y el suministrador se haya limitado a entregar el producto vendido según las órdenes recibidas del Organismo interventor.

Nótese, sin embargo, que los trasposos de establecimientos comerciales e industriales tienen, juntamente con las concesiones administrativas y con los vehículos de motor mecánico, un párrafo que les afecta específicamente. Ese párrafo es el tercero del artículo 48. Con arreglo a él, la baja de un titular y subsiguiente alta de otro, si para ella es preciso la existencia de diligencia o actuación administrativa, será suficiente para determinar la sujeción del acto al impuesto, sin que, por tanto, pueda ser de aplicación la exención del número 5.º del artículo 6.º del Reglamento. De suerte, pues, que en materia de trasposos son los párrafos tercero y quinto de dicho artículo 48 normas especiales de las que no cabe prescindir, ora en pro del Estado, ora en pro del contribuyente.

La última fase está representada por la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 1951, revocatoria del fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 4 de julio de 1950. Sustancialmente el Tribunal Supremo viene a decirnos que en esta materia la carga de la diligencia escrita compete al Fisco; que pasar de 1.500 pesetas sin constancia escrita no es requisito indefectible de invalidez, y que las diligencias de régimen interior practicadas sin intervención del particular no deben estimarse de carácter escrito, pese al contenido del artículo 48 del Reglamento. Como veréis, este fallo, del que ha hecho un interesante resumen la *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* en su número correspondiente al mes de marzo de 1952, vuelve pendularmente a inclinarse del lado del contribuyente.

Quizá en esta vidriosa cuestión fuese lo más práctico sustituir el problema del cumplimiento y el problema de la diligencia, que son soluciones de tinieblas, por la solución mucho más diáfana de la aritmética, estimando que todo contrato que pase de una determinada cifra es tributable. Ello podrá ser una ficción; pero no se me negará que las presunciones abundan en Derecho fiscal y que no sería precisamente la primera que se llevase al Reglamento actual. Ahora bien, estimo que la cifra de 1.500 pesetas, que se fijó en el Código Civil el año 1889, debe ser sustituida por otra más en consonancia con las necesidades actuales.

2.º Entrega de cantidades.

Pocas palabras voy a dedicar a esta exención. Es la sexta del artículo 6.º, que alude a las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases o pago

de servicios personales o de crédito.

Prescindiendo de su redacción, ya que me parece difícil que se entreguen cantidades que no sea precisamente en metálico, porque cantidad en metálico son aquí, y estoy por decir que en todas partes, conceptos equivalentes, conviene dejar sentado que la exención de este apartado es, por así decirlo, de segundo grado. Quiero expresar con esto que queda subordinada a las normas que rigen la exención o sujeción del contrato verbal, ya estudiadas, porque cuando no concurren las condiciones de exención del apartado quinto, puede darse el caso de que no sea aplicable la de este párrafo sexto.

3.º Contratos por correspondencia.

Según el párrafo octavo del artículo 6.º, están exentos los contratos de venta concertados por correspondencia, por comerciantes e industriales de artículos propios de su comercio o industria, siempre que no concurren en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación, y los meramente verbales que se celebren en establecimientos o sitios públicos de venta; terminando el párrafo extendiendo la exención a otras actividades agrícolas que no guardan relación con el tema cuya exposición me habéis asignado, y por eso ni aludo a ellas ni tampoco a los contratos de abastecimiento a que se refiere el párrafo segundo de dicho número 8.º

Se mezclan en esta exención la venta por correspondencia y la verbal, y realmente en este sentido el párrafo octavo viene a completar al párrafo quinto. Y en cuanto a las primeras, habla sólo de venta y no de otras transmisiones onerosas, cuya calificación puede plantear problemas de interpretación restrictiva o extensiva.

De otra parte, fijaos que para que la exención prospere hace falta que se trate de comerciantes o industriales, de artículos propios de su comercio o industria, y que no concurren en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación. Uno de esos requisitos plantea el problema de qué sucederá en los casos en que el industrial o el comerciante se encuentren mal matriculados, cosa muy corriente en la inmensa mayoría de las poblaciones, principalmente en las de poco número de habitantes.

Esta exención se enlaza al artículo 24, que vuelve a hablar de contratos de venta concertados por correspondencia por comerciantes o industriales de artículos propios de su comercio o industria, artículo que ha aprovechado la ocasión para injertar en su texto un “*o sea*” bastante significativo, conforme al cual son artículos propios de un comercio o industria los limitados al mero pedido de géneros para cuya venta esté debidamente matriculado el vendedor, y siempre, claro es, que no concurren en ellos otros conceptos distintos sujetos a tributación.

Fijaos cómo la expresión “*debidamente matriculado*” consta en el artículo 24 y con referencia al vendedor, por cierto, y en cambio no consta en el párrafo octavo del artículo 6.º

4.º Arrendamientos urbanos.

Esta exención, que es la décima del artículo 6.º, interesa mucho a comerciantes e industriales por razones de fácil comprensión, si bien no tanto como a primera vista parece, al irse generalizando el documento público para ciertos arrendamientos urbanos, en cuyo caso la exención cae por su base, ya que exige que el arriendo de finca urbana se haga mediante documento privado.

El apartado exige que se trate de finca urbana, es decir, dotada de edificación, que es lo que caracteriza a tales arriendos conforme al artículo 1.º de la ley de Arrendamientos Urbanos. En otro caso, podría tratarse de un arrendamiento de solar que, aunque tributa por

Urbana, no es, a mi juicio, a efectos de Derechos Reales, finca urbana. Naturalmente, no hace falta insistir en que el arrendamiento de solar no es el que más afecta a industriales y comerciantes,

Téngase igualmente presente que no basta la actividad industrial del ejercicio, ya que caben estas actividades en ciertas fincas rústicas, y la exención se refiere a las urbanas. Por ello entiendo acto sujeto el arriendo de una industria rural, creyendo, con Cossío, que estas industrias escapan al ámbito aplicativo de la ley de Arrendamientos Urbanos.

Y recuérdese que la exención es para arriendos, no para traspasos, ya que el traspaso se modula como cesión, y así lo ha decidido el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de junio de 1927.

Aunque de pasada, conviene aludir a otras hipótesis especiales. Entre ellas, a las siguientes:

a) Arriendos de Empresas.

Anticipándose a la dogmática y a la jurisprudencia españolas, la cual, por cierto, no lo recoge a pesar de su importancia, el Real Decreto de 13 de noviembre de 1930 nos habla del arrendamiento de Empresas o negocios con bastante detalle, encaminado casi todo él a declarar comprendidos dichos arriendos en la tarifa tercera de Utilidades. No hace mucho, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1943 –ponencia Plaza–, declaró, diferenciando el arriendo de Empresa y el arriendo de locales, que las normas del Decreto de 1936 no eran aplicables al arriendo de Empresas. Y al año siguiente, en 3 de julio de 1944 y en 23 de marzo de 1946 –ponencia Ruiz Gómez–, dicho Alto Tribunal sometió el arriendo de Empresa a las normas del Código Civil, reservando el de arriendos de locales a la legislación especial.

Los autores ven en el arriendo de Empresas un negocio mixto o múltiple sobre los diversos elementos de la misma, quedando superada así, actualmente, la tesis primitiva de Ferrara, quien estimaba que la cosa arrendada no es cada elemento, sino sus utilidades.

Uno de los más vidriosos problemas que este arriendo plantea es el relativo al fundamento del derecho de disposición y no de mero goce, al estilo del arriendo clásico, que dicho arrendamiento especial confiere. Realmente lo que se entrega es un bloque de elementos fructíferos, y en realidad lo que se devuelve al extinguirse el arriendo es ese bloque que produjo frutos. Por eso la obligación clave del arrendador es no entorpecer el uso del aviamiento temporalmente cedido, y por eso la obligación clave, aún más importante que el pago de renta, es el retorno de ese aviamiento, en función de potencia, de tienda abierta, como dice Rotondi, sin paradas que puedan enmohecer o destruir ese aviamiento. Podrá devolverse aumentado, incluso con una prima si así se pacta; lo que no puede es devolverse disminuido o desarticulado. Ha de operarse el tránsito de tal manera, que al instante mismo de terminar el arriendo y comenzar otro, no sufra la Empresa lo más mínimo ni en su organización ni en su economía.

No existe entre nosotros una regulación de este arriendo, contra lo que ocurre, por ejemplo, en Derecho italiano, que lo contempla en el artículo 2.562 de su Código; pero basta tener en cuenta su contenido para comprender que la exención que nos ocupa no puede proyectarse sobre el arriendo de Empresa, por ser distinto del arriendo de local. Esa distinción aparece clara en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1943 y en el artículo 4.º de la ley de Arrendamientos Urbanos.

b) Usufructo de Empresa.

Aunque la redacción del artículo 467 del Código Civil, definiendo el usufructo, es poco

feliz, ya que lo mismo puede aplicarse al usufructo que al arriendo, se trata de figuras diferentes. Ante todo hay, usufructos vitalicios y no puede haber arriendos vitalicios. El usufructo puede ser constituido como acto de liberalidad, y el arriendo nunca es gratuito. Un testador puede imponer un usufructo de Empresa, en tanto que el arriendo es, por naturaleza, un contrato bilateral.

Esta figura del usufructo de Empresa parece chocar entre nosotros con el contenido del artículo 475 del Código Civil, y de otra parte ofrece también la dificultad derivada del *salva rerum*, por tratarse de un usufructo de disposición. El *salva rerum*, cuya rigidez fué dulcificada en la edición reformada del Código al agregarse la parte final del artículo 467, presenta además otra quiebra: la dificultad de definir en qué consiste esa obligación conservativa de la sustancia, que es doble, por parte del usufructuario y por parte del nudo propietario, según recordó acertadamente García Valdecasas.

Este usufructo puede concebirse o como usufructo unitario o como usufructo de elementos. La doctrina ha discutido, de otra parte, si se trata de una enajenación unida a la obligación de restituir el valor del capital, como sostiene Isay; o de una facultad de administrar la Empresa ajena, tesis de Ferrara, que quizá pudiera encajarse en nuestro artículo 520, donde se contempla un caso de administración por un propietario de cosa usufructuada.

En otros meridianos legislativos esta figura ha sido mejor estudiada. En Francia este usufructo no sólo confiere el derecho, sino la obligación de explotar el establecimiento, ya que el artículo 578 de su Código Civil obliga a conservar la sustancia de la cosa, por lo que, si el usufructuario se negare a la explotación, puede el nudo propietario exigir la venta; pero el usufructuario no está obligado a realizar en persona esa explotación. Ella le confiere el derecho de vender las mercancías, y la doctrina francesa más caracterizada ve en él un acto de administración, ya que la venta de mercancías viene a constituir el ejercicio de un normal derecho de disfrute, apoyado en el artículo 578, que faculta al usufructuario para disfrutar la cosa a uso y costumbre del propietario, es decir, como el propietario mismo.

El usufructo de Empresa francés está, en cuanto a los beneficios, doblemente limitado. De una parte, tiene la obligación de realizar las amortizaciones necesarias respecto a cierto material en usufructo, y de otra, debe constituir reservas a costa de los beneficios en determinados casos.

Tampoco puede vender el establecimiento si el nudo propietario no lo consiente. Sus acreedores no pueden embargar más que el usufructo, pero no la nuda propiedad, según decidió hace tiempo un curioso fallo del Tribunal de Aix. Por otra parte, este usufructuario no está obligado a pagar los derechos fiscales por transmisión del establecimiento.

Finalmente, su derecho pesa sobre la universalidad de los elementos integrantes de la Empresa más que sobre los objetos del establecimiento, individualmente considerados, según ha demostrado Chaveau en un magnífico trabajo.

También los italianos se han ocupado de este usufructo. El artículo 2.561 de su Código obliga a ejercitarlo *sotto la ditta* distintiva de la Empresa. No permite modificar su destino. Ha de conservar la eficiencia de la organización. Considera caso de abuso del usufructuario la cesación arbitraria de la gestión, y regula en dinero, teniendo en cuenta el valor corriente al término del usufructo, la diferencia existente entre el inventario final y la expiración del derecho.

Fiscalmente tendremos que tener muy en cuenta las distintas posibilidades contempladas en el artículo 66 del Reglamento del Impuesto, uno de los más reformados con relación al anterior y cuyos quince apartados pueden ofrecer solución a los distintos problemas tributarios que origine este usufructo. En ellos debe partirse de la base de que no estamos contemplando una modalidad de arriendo de finca urbana destinada al ejercicio

del derecho, sino de un propio y especial usufructo de Empresa, figura totalmente distinta del molde de exención previsto en el apartado décimo del artículo 6.º del Reglamento.

c) Arriendo de usufructo de Empresa.

No puedo resumir esta figura, estudiada sobre todo por Delalande, en su trabajo inspirado por una decisión del Tribunal de Aquila; pero basta su enunciado para comprender su posibilidad, en cierto modo permitida por el artículo 480 del Código Civil, que faculta a los usufructuarios para arrendar su derecho, si bien los contratos que celebren como tales usufructuarios, se resolverán al fin del usufructo, salvo el arrendamiento de fincas rústicas. El artículo no habla de fincas urbanas, que son las que aquí más interesan, y su redacción es distinta a otros artículos que por analogía pudieran tenerse en cuenta, como sucede, por ejemplo, con el artículo 1.520 en materia de pacto de retro, que sólo habla de arriendos sin distinguir entre rústicos y urbanos, hechos de buena fe y según costumbre del lugar.

A esta figura serán aplicables las consideraciones hechas en la anterior, pero sin olvidar que el concepto de arriendo reluce más que en aquélla y que el párrafo décimo del artículo 6.º alude a la extinción de arrendamientos de toda clase. Quizá en esa expresión quepa apoyar que la terminación de un arriendo de usufructo de Empresa está exenta de tributación, como tal arriendo, sin perjuicio de la repercusión fiscal que pueda tener como usufructo de Empresa.

d) Usufructo de locales.

No creo plantee problemas, pues basta recordar que no es lo mismo usufructo que arriendo. Por lo tanto, será aplicable preferentemente el contenido del artículo 66 del Reglamento antes que la exención décima del artículo 6.º

e) Donación de establecimientos.

La ley de Arrendamientos Urbanos no la regula. Cabe, pues, sostener o que está permitida o que es nula. Así como en materia de arriendos rústicos cabe hoy el retracto cuando se realizan ciertas donaciones, no acontece lo mismo en fincas urbanas, y la diferencia ha hecho decir a Nart que la donación de un establecimiento va contra el espíritu de la Ley.

Creo que fiscalmente tal donación sería liquidable como tal, sin perjuicio de que, en su caso, pudiera ser aplicable el artículo 58 del Reglamento, si la nulidad fuese declarada judicialmente y se dieran los demás requisitos que dicha norma legal exige para la devolución del impuesto satisfecho.

f) Traspasos indirectos.

En determinados casos creo que la exención no es aplicable al arrendamiento de fincas urbanas. Así ocurrirá si se prueba que el arriendo es indirecto o tácito; es decir, habría exención como arriendo, pero sujeción como traspaso virtual demostrado. Funcionará aquí la investigación en los casos en que, puestos de acuerdo dueño, arrendatario y adquirente, se celebre, sin necesidad de documento notarial exigido por la ley de Arrendamientos Urbanos, nuevo contrato de arriendo entre dueño y adquirente.

g) Tanteo por el dueño.

Está admitido en el artículo 47 de la ley de Arrendamientos Urbanos. Personalmente no lo estimo traspaso, precisamente por ser una extinción de arriendo para el cedente y ser acto exento la extinción del arriendo en todo caso.

Nótese, además, que a esta conclusión puede conducir la interpretación del último párrafo del artículo 58 del Reglamento, que trata de liberar al retrayente del pago del impuesto, así como el espíritu que anima al párrafo 4.º del artículo 9.º en ciertos remates, donde se liquida una sola transmisión.

h) Prenda de Empresa.

El Reglamento no prevé cómo se liquidará la prenda de Empresa, que cabe considerar bien como contrato propiamente dicho, bien como un pacto consensual preparatorio.

En la reforma que en 1941 se hizo de la prenda no se regula la de Empresa como una universalidad, a pesar de lo cual en la práctica se vienen celebrando prendas de Empresa, estimándolas como conjuntos patrimoniales. Angel Sanz considera posible este contrato, dados los términos amplios de la reforma contenida en los famosos *bises* añadidos al Código Civil, si bien estima que la concurrencia de dos clases de acreedores, los que tienen derecho sobre toda la Empresa y los que sólo lo tienen sobre alguno de sus elementos, puede dar lugar a difíciles problemas de prelación.

En Francia, la prenda de Empresa se limita a los elementos espirituales de la misma. Su Ley de 17 de marzo de 1909, extendida más tarde a Alsacia y a Argelia, sólo se fija en dichos elementos para no socavar demasiado el crédito del comerciante. En los casos de silencio sobre la extensión de la prenda, considera afectado el derecho de arrendamiento, la clientela, la expectativa, el emblema y el nombre comercial; sobre el precio de venta voluntaria o forzosa de la Empresa concede derecho preferente al acreedor pignoraticio, que coloca en plano anterior sobre los acreedores quirografarios.

Actualmente se trabaja en la Dirección General de Registros y Notarías en un proyecto de prenda de establecimiento comprendiendo en esta hipoteca mobiliaria, necesariamente, el derecho del arrendamiento del local y las instalaciones fijas y permanentes existentes en él, de las que sea propietario el titular del establecimiento. Hay que suponer que, cuando se trate de la hipoteca de varios, se distribuirá entre ellos el crédito garantizado y la hipoteca real, constituyéndose sobre cada uno hipoteca independiente, y que el establecimiento hipotecado no podrá ser enajenado por el deudor sin el consentimiento de su acreedor. Sin duda regulará también las notificaciones que al propietario del local del negocio se le hagan, en relación con la constitución de la hipoteca, y los casos de extinción del arrendamiento por culpa del arrendatario, así como los efectos de la renuncia por el arrendatario de su derecho de arrendamiento, para no perjudicar al acreedor hipotecario.

Yo no sé si esta prenda de establecimiento será letra muerta, si favorecerá al industrial y al comerciante o si les perjudicará, ya que hay que suponer que los Bancos verán en ella la posibilidad de exigir una garantía más. El tiempo lo decidirá, y con él tendrá el legislador fiscal que estudiar y que resolver qué normas de liquidación serán aplicables a esta figura jurídica –las de la fianza, las de la hipoteca, etc.–.

i) Transmisión “mortis causa”.

Dejo a un lado sus problemas sustantivos, y entre ellos el juego que pueda tener el artículo 1.056 del Código Civil, la cuestión de la transmisión de las deudas, las facultades de los contadores-partidores estudiadas por Dávila, etc.

Pero sí quiero hacer notar que me parece equivocada la teoría de que en una transmisión

“mortis causa” de una Empresa nunca puede haber traspaso por no haber precio, porque esta tesis puede chocar con los efectos de los legados de cosa ajena. Efectivamente, con arreglo al artículo 861 del Código Civil, el legado de cosa ajena es válido si el testador al legarla sabía que lo era, y el heredero estará obligado a adquirirla para entregarla, siendo posible, al legatario.

Y con arreglo al artículo 863, es válido el legado hecho a un tercero, de cosa propia del heredero o de un legatario, quienes al aceptar la sucesión deberán entregar la cosa legada o su justa estimación.

De donde se deduce que si un testador impone a un heredero la obligación de comprar una Empresa para un legatario, o si un testador impone a un heredero dueño de una Empresa que la transfiera a un legatario, puede surgir como acto liquidable la existencia de traspasos, ya que si éstos no tienen precio por la vía del testador al gravado, puede surgir el precio como modo o carga impuesto al heredero.

REGLAS GENERALES

Sobre ellas muy pocas palabras, puesto que en relación con el tema no existen grandes especialidades.

La distinción entre ejecución de obras, suministro, contrato mixto y venta, que hace unos años había que resolver consultando en la jurisprudencia el horóscopo del año, puede decirse que aparece bastante clara en sus directrices principales. Habrá supuestos, y ello es inevitable, que induzcan a confusión; pero las medianerías de esos conceptos aparecen trazadas hoy con vigorosos rasgos, siendo los artículos más aplicables sobre distinciones y reglas liquidatorias los 18, 25 Y 51.

El 18 ofrece hoy la adición en su texto de dos expresiones aclaratorias. Su apartado primero evita discusiones sobre *su cuantía*, y el párrafo quinto sobre *el tipo* aplicable cuando, a virtud de lo estipulado, el arrendatario de la obra adquiere la propiedad de ésta a medida que vaya siendo ejecutada.

El artículo 25 puntualiza los suministros sujetos, las personas que en éstos intervengan y las excepciones de que algunos gozan.

Y el artículo 51 resuelve qué bases liquidatorias deben tomarse en los contratos en que medie precio, enumerando los suministros menores de un año, los inferiores a 250.000 pesetas, los superiores a un año, los de tiempo indeterminado y los suministros superiores a 250.000 pesetas. Los dos primeros aparecen enlazados por la conjunción “o”, en tanto que los tres últimos lo son por la conjunción “y”.

Mientras unos se liquidan por anualidades, otros se liquidan por presupuestos totales, con lo cual unos exigen liquidaciones complementarias y otros motivan posibles devoluciones.

Otra especialidad consiste en la aplicación del artículo 186 a los suministros de liquidación anual, evitando pagos a cuenta del precio o devoluciones de fianzas, sin la nota del pago referente al año en curso o la indicación de estar definitivamente liquidado.

CONDICIONES

Condicionar es, civilmente, enlazar un efecto jurídico a un acontecimiento. Condicionar suspensivamente es entregar el nacimiento del efecto jurídico al acontecimiento. Condicionar resolutoriamente es hacer morir un efecto vigente por un acontecimiento. El acontecimiento viene a ser como una especie de predio dominante sobre el efecto, que hace de predio sirviente.

Aunque la condición puede afectar también al campo del Derecho sucesorio, suele

estudiarse en el Derecho de obligaciones, y es en él, en relación con el impuesto de Derechos Reales, donde más importancia puede tener en materia de traspasos industriales o comerciales.

La ventaja de la condición consiste en ajustar las relaciones jurídicas a las eventualidades del futuro, y sirve, además, para disciplinar conductas, siendo como un amplio regalo jurídico hecho a la autonomía de la voluntad. Por eso se ha dicho de ella que envuelve un amplio concepto de marginalidad o mayor margen, hablando a la manera de Falcea.

Sobre su dogmática discuten dos grandes concepciones; para una, la condición es un concepto accesorio de la voluntad, y así la concibe Savigny; para otra, es un todo inescindible que no puede descomponerse, tesis de Ennecerus, que no parece acomodarse al contenido de nuestro artículo 792 del Código Civil.

Sobre el particular creo que, a la vista de lo dispuesto en los artículos 56 y 58 del Reglamento, cabe proyectar para la industria y el comercio las siguientes normas generales:

- 1) La condición suspensiva implica un aplazamiento.
- 2) La condición resolutoria equivale a exigibilidad inmediata.
- 3) La incerteza del adquirente implica un aplazamiento.
- 4) La efectivización se enlaza el día en que la limitación desaparece.
- 5) La mera suspensión de la ejecución –aplicable “mortis causa”– equivale a exigibilidad.
- 6) La ineficacia plena da derecho a la devolución.
- 7) La ineficacia semiplena no da derecho a la devolución.
- 8) La lucratividad rectifica la liquidación.
- 9) El incumplimiento no genera devolución.
- 10) La no efectividad del contrato por mutuo acuerdo no sólo no produce devolución, sino que constituye acto nuevo sujeto a tributación.
- 11) El retracto legal evita la duplicidad.

Ahora bien; la dificultad tributaria de la condición, más que en la condición está en su prueba, y los problemas surgen en relación con este segundo aspecto.

La prueba de que la condición sea suspensiva debe ser de cargo del contribuyente, pero nótese que esto es distinto a negar el nacimiento de la obligación y no la obligación misma, y cabe también que, después de celebrado el contrato, se pacte la condición. Como fácilmente se comprenderá, la prueba es distinta en cada una de dichas hipótesis.

La prueba de que la condición sea resolutoria se regirá por las normas diametralmente opuestas a la condición suspensiva, y aunque en Derecho español no aparezca esto del todo claro, parece ello deducirse del artículo 1.134 del Código Civil.

Más difícil aún será decidir si en la duda debe estimarse que una condición es suspensiva antes que resolutoria, o si es resolutoria antes que suspensiva. Carecemos en Derecho español de una guía de presunciones como las que a estos efectos contiene el artículo 2.075 del Código Civil alemán. Frente a la tesis de los anotadores de Enneceus, que hacen prevalecer la suspensiva sobre la resolutoria, yo, modestamente, creo lo contrario, apoyándome en los artículos 1.284, 1.289 y 1.453 del Código Civil, entendiéndolo que, caso de duda, hay que inclinarse a la resolución antes que a la suspensión; es decir, a la exigibilidad inmediata antes que al aplazamiento.

En primer término, porque, según el artículo 1.284, la interpretación debe hacerse, cuando la cláusula de un contrato admite diversos sentidos, en el más adecuado para que produzca efectos. No podrá negarse que más efectos produce lo resolutorio que lo suspensivo.

En segundo lugar, porque el artículo 1.289 dispone subsidiariamente que en los

contratos onerosos las dudas se resolverán en favor de la mayor reciprocidad de intereses. Este fenómeno se da mejor en materia resolutoria que en materia suspensiva.

Y, finalmente, porque cuando el Código Civil quiere presumir la condición suspensiva, lo hace expresamente. Así ocurre en su artículo 1.453 en las ventas hechas a calidad de ensayo o prueba, y en las de cosas, que es costumbre gustar o probar antes de recibirlas.

PERSONAS OBLIGADAS AL PAGO

En esta materia quiebra, por lo común, la regla general del artículo 59, que proyecta la obligación de pago sobre el adquirente.

A) Así, en materia de fianzas a favor del Estado o Corporaciones, vendrá obligado al pago del impuesto el constituyente de la garantía.

B) Así, en las ejecuciones de obras en ciertos suministros y en los contratos mixtos, vendrá obligado al pago el contratista, incluso en los casos que, con arreglo a lo prevenido en el artículo 18, se aplique el tipo de la compra-venta, aclaración esta última hecha en el Reglamento vigente.

C) Así, en las ventas al Estado o a Corporaciones de materiales o cosas muebles, el obligado resultará el vendedor o el contratista, aun cuando concorra la existencia de un arrendamiento de servicios.

D) Así, en los contratos de prestación de servicios personales, el obligado al pago será el arrendatario. Por eso el contrato de transportes de correos entre el Estado y la Compañía Iberia se declaró por el Tribunal Central, en 14 de diciembre de 1943, acto no sujeto, ya que el obligado al pago como arrendatario era el Estado y no la citada Compañía.

Como en relación con el tema carece la hipótesis de importancia, no me detengo a determinar qué ocurrirá cuando suministrador y suministrado sean entidades paraestatales.

COMPROBACION DE VALORES

Siquiera sea brevemente, conviene destacar las siguientes especialidades:

1) Seguro.

El convenido por el dueño no afectará al comerciante o industrial, no sólo porque se tratará de siniestros distintos, sino porque en este sentido no puede obligar tal seguro a quien no es parte en él.

Respecto del contratado por el inquilino, no pueden sentarse conclusiones generales, pues dependerá de la clase de seguro. Así, por ejemplo, el de instalaciones, se refiere a objetos más permanentemente asegurados que el de mercaderías, que se encuentran en constante rotación. La circunstancia de que el adquirente no haya intervenido en el seguro aconsejará mucha prudencia en la utilización de este medio de comprobación, para evitar reclamaciones que pueden ser muy fundadas.

2) Alquiler.

Dudo que este medio sea aplicable. Razón: el alquiler es renta activa para un propietario, pero es renta pasiva para un cesionario. Una cosa es la renta-cobro y otra la renta-pago. Concebida la renta como ingreso, es medio comprobatorio, mas no debe serlo concebida como gasto.

Nótese, además, que el precio del traspaso no es lo mismo que el precio del local traspasado. Por eso el artículo 53 de la ley de Arrendamientos Urbanos obliga a su

individualización, si al traspasarse el local con el negocio existen enseres, instalaciones, etc.

3) Precio de la última enajenación.

Tampoco lo considero aplicable, y me baso en la enorme movilidad que pueden tener las existencias en el local industrial o comercial que se traspasa. Piénsese, por ejemplo, en la cesión de una tienda repleta, celebrada en 1950, y en el traspaso de esa misma tienda, vacía o semivacía, realizado en 1954. Lo que en un caso puede ser un concepto pletórico, puede en otro resultar un concepto anémico.

4) Balance.

Este medio especial nació, como sabéis, en la reforma tributaria de 1940, y de ella pasó al Reglamento de 1941, y de éste al actual, donde constituye el párrafo segundo del número 2.º del artículo 80. La novedad del Reglamento vigente consiste en haber añadido a la redacción actual las palabras “*total o Parcial*” y “*Establecimientos*”, que si en cuanto a lo último sirve para distinguir la Empresa del Establecimiento en el campo tributario, en cuanto a lo primero, no parece que su redacción sea muy propia, pues los casos de transmisión parcial no son, técnica ni virtualmente, frecuentes.

En cuanto a este medio de comprobación, creo que deben distinguirse dos hipótesis, según se trate de titulares sometidos o no a la contribución de Utilidades.

En este último caso, lo considero inaplicable, ya que falta su presupuesto (“cuyos titulares estén sometidos a la contribución de Utilidades”). Por eso el Tribunal Central, en 29 de septiembre de 1950, estimó inaplicable la capitalización de la cuota industrial (Ferretería de Vigo).

A pesar de ello, algunas Oficinas liquidadoras vienen aplicando en ciertos traspasos el criterio de capitalizar la contribución industrial al 6 por 100 y multiplicar por 8 el resultado. Este procedimiento no digo que no sea práctico, pero sí muy expuesto, caso de reclamación; porque esa multiplicación y capitalización pueden ser estimadas como caprichosas y no responden a fundamento jurídico consignado en ninguna norma vigente.

En cambio, cuando se trate de titulares sujetos a Utilidades, el Balance, como medio de comprobación, resultará aplicable, precisamente por darse el presupuesto, y la Administración podrá realizar la comprobación, sirviéndose de los Balances y datos que obren en la Delegación respectiva, sin perjuicio de exigir el Balance correspondiente a la fecha de la transmisión. En su consecuencia, el Liquidador tendrá facultad para comprobar los elementos del Activo reflejados en el Balance, así como para examinar y calificar con arreglo a las normas de la ley de Utilidades cada una de las partidas del Activo y del Pasivo, pedir aclaraciones y justificantes de las mismas, y hasta solicitar, si lo estima conveniente, informe técnico a la Administración de Contribuciones Industrial y de Utilidades.

En el caso que contemplamos, si, por ejemplo, se escrituran existencias en un comercio traspasado por 100.000 pesetas, y en Balance figuran por 200.000, estimo lícita la adopción del mayor valor comprobado, siempre que las fechas de transmisión y Balance se encuentren en relación.

5) Subasta.

El proyecto de prenda de establecimiento, al que ya he aludido y que a mi juicio puede producir un serio trastorno en materia de prelación de créditos entre acreedores y

proveedores, puede poner de moda este medio de comprobación, cuando se trata de traspasos. Todo dependerá de la forma en que el proyecto se perfile y de quién sea el adjudicatario judicial o notarial; pero, por de pronto, no debe perderse de vista que el número 3.º del artículo 80 del Reglamento condiciona la utilización como medio ordinario de comprobación en las transmisiones de fincas hipotecadas, del valor asignado a ellas para la subasta por los mismos interesados, a los casos en que la transmisión tenga lugar entre dichos interesados o sus herederos.

6) Alusión a los elementos inmateriales.

Hasta aquí nos hemos ocupado de la comprobación de elementos materiales, que es la comprobación a que alude el Reglamento; pero no creo lejano el día en que esa comprobación haya que proyectarla sobre otra clase de valores de tipo inmaterial, cosa ya planteada en el último Congreso de Intendentes celebrado en Filadelfia. No se olvide que la Empresa, a más de ser un conjunto de actividades y de bienes patrimoniales, abarca también relaciones de hecho, inmanentes, *pegadas* a la Empresa, que la sobrevaloran y fortalecen. Se trata de cualidades carentes de sustantividad jurídica, que no son cosas ni derechos, sino exponentes opacos, abstractos; sobresalen entre ellos el aviamiento y la clientela.

El aviamiento es propiamente la esperanza de lucro, debida a la buena organización de la Empresa, que la hacen mejor preparada que otras en la lucha comercial que origina la concurrencia. Viene a ser una especie de expectativa cotizante, en cuya formación concurren factores subjetivos y objetivos (la capacidad directiva, los ingredientes y calidad del producto, la plus valía latente por emplazamiento, la mayor demanda de traspaso, etc.). Resulta francamente difícil decidir qué grupo de factores tienen más valor entre los subjetivos y los objetivos. Todo dependerá de las circunstancias del comercio o industria, pues en esto no cabe sentar rígidas conclusiones generales. La doctrina, a través de Valery sobre todo, se inclina por la preponderancia de los valores subjetivos. Es cierto que un emplazamiento puede motivar un *gootwill*; que una maquinaria puede producir una mayor baratura; pero nada de esto tendremos a la larga, sin la *figura* que irradie capacidad o experiencia. Fijémonos en un detalle: en los Bancos. Los Bancos son realmente una sola cabeza, un solo cerebro que da carácter a la entidad. La mejor prueba la tenemos en que ese factor suele sobrevivir incluso a conmociones de tipo político. El ejemplo de Lord Catton, siguiendo de Director del Banco de Inglaterra después de la socialización, pudiera repetirse hasta el infinito.

La clientela es como la vertiente externa del aviamiento, su fruto, su consecuencia. No puede confundirse con él. El aviamiento es consustancial a la Empresa, al punto de poder existir una Empresa todavía sin clientela, como advierte Casanova. Rotondi ve en ella un monopolio de hecho voluntariamente decidido por el público, que hace sus compras en tal calle, que va al hotel equis, etc. No es una noción jurídica, pese al intento de Escarra, sino un hecho habitual influido por un sinnúmero de razones, desde el trato afable a la baratura; desde la vanidad a la clase de concurrencia (porque nos tratan bien..., porque nos sale barato..., porque va gente *chic*..., porque nos cae más cerca de casa...). En la clientela y otros hechos se producen, además, un curioso fenómeno, y es que, sin ser noción jurídica, puede tener naturaleza jurídica. Piénsese si el *gootwill* es concepto ganancial o privativo, si lo es la renovación de una marca de fábrica cuando se traspasa, etc.

Por todo esto, entiendo que todos esos valores inmateriales que hoy escapan a la comprobación, deben ser sometidos a ella. La tarea es ardua y difícil; pero no creo que el tiempo y el calendario continúen manumitiendo a estos conceptos de tributación cuando afecten a traspasos de establecimientos comerciales o industriales.

PLAZOS DE PRESENTACION

Se aplicarán *in genus* las normas corrientes; pero cabe aquí la existencia de un tercer cómputo distinto a los clásicos del artículo 107 del Reglamento, y si no distinto, sujeto por lo menos a una interpretación de concepto cuando el otorgamiento es unilateral.

He aquí casos de manifestación práctica sobre si la voluntad unilateral puede ser fuente de obligaciones, tesis rápidamente puesta de moda al ser desenvueltos los trabajos de Demogue y de Josserant en una serie de tesis doctorales o artículos entre los que sobresalen los de Worms, Guihaire, Elías, Tallandier, Maresco, Golbert, Bonilla y San Martín y Boffi Boggero.

Que la voluntad unilateral haya penetrado en el Derecho fiscal, es consecuencia de su admisión como fuente de obligaciones en el Derecho sustantivo. Por regla general, la voluntad humana creadora de obligaciones se presenta bajo una forma única, de acuerdo de voluntades, o sea el contrato. Así, nuestro artículo 1.254 –“el contrato existe desde que una o varias personas consienten en obligarse respecto de otra u otras”–, cuyos ecos se repiten en los demás artículos contenidos en las disposiciones generales y en los relativos a los requisitos de validez. *Los* contratantes pueden establecer pactos lícitos... La validez del cumplimiento no puede dejarse al arbitrio de *unos*... Produce, en efecto, entre *las* partes que *los* otorga... Es requisito esencial el consentimiento de *los* contratantes... Se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación, etc. Todo esto acusa el arrastre del contenido de nuestro artículo 1.089, que enumera, aunque no exhaustivamente, por cierto, según aclaró el Tribunal Supremo en 1925, las fuentes de las obligaciones.

Ahora bien; la voluntad aislada de una persona puede ser eficaz por sí sola para originar una obligación civil, y, por tanto, cabe perfectamente que esa obligación civil cristalice en un deber fiscal. Si tengo libertad para obligarme por sí solo sin el concurso de otros elementos –Henry Bergson–, es decir, sin el *otro* contratante, esa libertad *sufrirá* tributariamente todas las consecuencias de su existencia. Si la voluntad interior es libre en su proceso interno –ando porque quiero–, –hablo porque quiero–, y si también puede ser libre la voluntad externa –“me obligo porque quiero obligarme, sin necesidad de la voluntad del *otro*”–, cabe perfectamente que el Derecho tributario recoja esa posibilidad, y eso es lo que en seguida vamos a ver.

Pero no se crea que en esta materia se proyecta el Derecho fiscal sobre campo ajeno; por el contrario, es el Derecho sustantivo el que se complace en ofrecer a la agresión fiscal de que habla Gaudement una tupida red de materias, de naturaleza civil, mercantil, hipotecaria y hasta notarial.

Por lo que se refiere al Derecho Civil, se ha señalado la utilidad que presta la voluntad unilateral para explicar el fundamento de ciertas instituciones. Sin entrar en la exposición de las teorías que sirven de fundamento al “cuasicontrato” ni al examen de ciertas promesas, sí diremos que en la voluntad unilateral vió Demogue el fundamento de los primeros, y Degenkold el semillero de las segundas. Y en su monografía sobre “Obligaciones precontractuales” de Hilsenrad, dice el jurista de Budapest que una de las teorías que más predicamento ha logrado para fundamentar tales obligaciones precontractuales entre las varias existentes (culpa *in contrahendo* de Yhering, que acepta Labbé y critica Saleilles; cuasicontractual a lo Schuld con su teoría del mandato o a lo Thon con su gestión de negocios; de la convención tácita de Demolombe y Darombier; del carácter delictual que defendieron Ripert y Esmein; del abuso del derecho sostenido por Roubier; de la equidad, por Geny y por Vivante; de la buena fe, por Haoriou, etc.), ha sido la de la voluntad unilateral defendida por Capitant, de quien son estas palabras: “Creo que a cargo del oferente hay obligaciones que tienen su fuente en la promesa unilateral, ya que

las personas pueden también quedar obligadas por la sola manifestación de su voluntad.” Si a esto se añade que el artículo 145 del Código alemán, el Proyecto francoitaliano sobre la materia, los artículos 1.505 al 1.517 del Código del Brasil de 1917; los artículos 1.860 al 1.881 del Código de México de 1928; los artículos 1.802 al 1.822 del Código del Perú de 1936, y algunos aislados del Código italiano de 1942, hacen surtir efectos a la mera oferta, vemos cómo la construcción que nos ocupa merece, al menos en parte, una estimación mayor que la que reflejan estas palabras de Tarde: “La estrella más luminosa que falta en el cielo de los conceptos de Yhering es la de la voluntad unilateral.”

Aparte esta utilidad general, no se olvide que ella sirve de fundamento específico a algunas figuras, a pesar de que tal fuente no aparece incluida en el artículo 1.089 del Código Civil, y entre ellas pueden citarse la pública promesa después de la sentencia de nuestro Tribunal Supremo de 1926; el artículo 1.330 del Código Civil, según el cual no es necesaria la aceptación para la validez de las donaciones hechas por razón de matrimonio; el artículo 1.887, que deriva obligaciones del hecho puramente voluntario de una persona; etc.

Por lo que se refiere al Derecho Mercantil, méfese en que si la voluntad unilateral es más rápida que el contrato, tal rapidez cuaja mejor en esta disciplina que en la civil, ya que una de sus características es el aprovechamiento del tiempo y la coyuntura. Solamente en materia de títulos de crédito basta recordar que, frente a las tesis contractualistas de fuerte arraigo francés que tratan de fundamentarlos, han surgido las teorías unilateralistas, dentro de las cuales existen dos principales direcciones: una, la teoría de la creación, según la cual, el deudor responde de la prestación consignada en el título porque ha creado éste, tesis en la que parece inspirarse el artículo 794 del Código alemán, al disponer que el suscriptor de un efecto al portador viene obligado a su pago, aunque lo hubiera perdido, le hubiera sido robado o hubiese entrado en la circulación sin su voluntad, como advierte Langen, y otra, la de la declaración, según la cual el deudor responde, porque al firmarlo declaró su voluntad de quedar obligado a tenor del documento; y aun dentro de esta teoría, Siegel considera que la obligación existe desde el instante de la firma; otros, como Stobbe, desde que el título entra en circulación, y finalmente, otros, como Cohn, cuando el título es adquirido por un tercero. De todas formas, todas estas doctrinas estiman que el acto unilateral es el que sirve de soporte al título de crédito, sin que sea esta ocasión la más propicia para contrarrestarlas con las tesis de Jacobi, de Vivante y de Garrigues, quienes ven en el título de crédito, más que una voluntad unilateral, una obligación de tipo legal.

En materia hipotecaria basta recordar la posibilidad de constituir hipoteca por acto unilateral, que constituye hoy una realidad indiscutible.

Y en materia notarial merece citarse el artículo 178 del Reglamento, que permite adherirse a la aceptación de la oferta a que se refiere el artículo 1.262 y a la estipulación del 1.257, y, en general, a todo negocio jurídico cuando la Ley no exija expresamente la unidad de acto. Precisamente esta materia ha sido ampliamente tratada en el segundo Congreso Internacional del Notariado Latino en dos interesantes trabajos de un fedatario español (Calvo Soriano) y de otro uruguayo (Adhemar Carambula).

La somera enunciación hecha de casos e hipótesis, basta para justificar que el Derecho fiscal *grave* la libertad unilateral, en el sentido general de que quede ella reflejada a efectos del cómputo de los plazos de presentación, haciendo surgir el problema de si en el otorgamiento unilateral basta él o es preciso esperar a la aceptación del *otro* contratante para la iniciación de dichos plazos de presentación.

El problema se complica si se tiene en cuenta que el más discutido de los efectos de la voluntad unilateral es el que afecta a la posibilidad de su revocación, ya que pueden quedar al aire largo tiempo las relaciones jurídicas. Unase a esto, para comprender su importancia, que el impuesto de Derechos Reales es generalmente un impuesto de transmisión.

Ya el Tribunal Central, en su fallo de 24 de abril de 1945, atisbó el problema con motivo de la declaración de propiedad de un buque de nueva construcción, aludiendo en sus Considerandos a los efectos fiscales de tal acto unilateral y carente de naturaleza contractual para originar el pago del impuesto.

Si por un momento enlazamos lo unilateral notarial con lo unilateral fiscal, puede surgir a través de una escritura de adhesión el interesante problema del cómputo del plazo de presentación de la escritura de venta de un establecimiento comercial o industrial, realizada en un instrumento y aceptado más tarde en otro, en la misma o en diferente Oficina liquidadora. Ello motiva cuestiones que sólo puedo enunciar: Timbre de cada una de las escrituras; cómputo del plazo de presentación; retractación de la venta antes de ser aceptada; aceptación de la venta en Alava o Navarra; aceptación de la venta en territorio común de ventas unilaterales otorgadas en aquellas provincias, etc.

Otros problemas pueden derivarse del llamado Decreto de Coordinación de 5 de diciembre de 1941, entre Timbre y Derechos Reales, porque esa coordinación es un poco elástica, ya que en Derechos Reales se habla de días hábiles, y en Timbre de días; y en Derechos Reales se inicia el cómputo al día siguiente del otorgamiento, en tanto que en Timbre se inicia desde el día del otorgamiento. Cabe, pues, que una misma escritura que tenga multa por timbre no la tenga por Derechos Reales (artículo 4.º del Decreto en relación con el párrafo primero del artículo 107 del Reglamento), y viceversa.

El conflicto, a mi juicio, debe resolverse por la vía del impuesto de Derechos Reales, a pesar de que existen dos Ordenes que parecen vigorizar la tesis contraria. Una, de 31 de julio de 1941 en el expediente Moneo Hijo, procedente de Salamanca, y otra, de 20 de septiembre de 1948, en el asunto Riva Zara, de Linares, procedente de Jaén.

PRESCRIPCION

Pocas novedades ofrece esta materia, como no sea la general de que la prescripción en el impuesto de Derechos Reales es más benigna que la de la ley de Contabilidad, según puede comprobarse con la lectura del artículo 143 de la Ley. Ya hizo notar el actual Ministro de Hacienda, en el prólogo a la obra de Villamil, cómo a veces la reforma fiscal favorece al contribuyente. Este es un caso patente de ello, al reducirse en un quinquenio el plazo de prescripción que actualmente es de diez años, contados desde el otorgamiento de la existencia del acto, según que sea necesario el primero o baste la existencia del segundo para que la liquidación se practique.

Existen algunas especialidades, como las siguientes:

a) Contratos de tracto sucesivo.

Se agregó un inciso en el Reglamento actual relativo a estos contratos, en los que el pago del precio debe hacerse por años o en plazos más breves, en cuyo supuesto, no obstante ser aplicable el mismo plazo de prescripción, sólo podrán liquidarse las cuotas correspondientes a las cinco últimas anualidades no prescritas. Ello, que significa una nueva ventaja a favor del contribuyente, no se proyectará por razones de fácil comprensión en materia de traspasos industriales o comerciales, pero sí en otros contratos que afecten a la industria, principalmente de suministros.

b) Simulación.

De sus tres principales clases –absoluta, relativa, interposición de persona–, aceptando la clásica trilogía de Ferrara, la segunda es la más interesante en relación con el tema.

Ofrece especial consideración el juego de enlace entre prescripción y simulación, porque el Reglamento del Impuesto no habla de sanción específica del acto simulado.

En el Tribunal Central se encuentra actualmente pendiente esta cuestión, en un asunto procedente de Santa Cruz de Tenerife; se trata de una escritura pública de venta liquidada como tal y años más tarde declarada simulada por el Tribunal Supremo, que resolvió que no se trataba de venta, sino de donación. A la vista del fallo, la Oficina liquidadora practicó liquidación por donación; pero al girarla, ya había transcurrido el plazo reglamentario de prescripción en relación con el documento de venta.

El asunto, como veis, es interesante y merecería por ello ser tratado más a fondo; pero la circunstancia de estar pendiente dicho expediente de fallo, me obliga a no exponer más detalles sobre él.

También, como digo, plantea la simulación el problema de cual sea la multa aplicable al documento simulado, extremo silenciado en el Reglamento y que el Tribunal Central, acaso demasiado benignamente, viene fijando en un 20 ó en un 30 por 100 de la cuota; es decir, equiparando la simulación a la presentación espontánea, aunque fuera de plazo, del documento en la doble hipótesis contemplada en las normas primera y segunda del párrafo primero del artículo 221 del Reglamento.

c) **Interconexión prescriptiva.**

El cómputo prescriptivo del documento privado, en relación con el impuesto de Derechos Reales, funciona en razón al momento en que de tal documento ha tenido conocimiento la Administración a efecto de otras exacciones fiscales. Así lo ha decidido el Tribunal Central en 22 de noviembre de 1949, en el expediente de “Antracitas Brañuelas”, revocando el fallo del provincial de León, por haber conocido el documento la Administración a efectos de Utilidades. Como se ve, para dicho fallo basta que el conocimiento administrativo se produzca, a través de otro impuesto, criterio que, aunque respeto, no me parece rigurosamente técnico, ya que el impuesto de Derechos Reales y el de Utilidades tienen gestión distinta y plazos de prescripción diferentes.

d) **Documentación privada.**

La especialidad consiste en la iniciación del cómputo, a la vista de lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil, que dispone que la fecha de un documento privado no se contará, respecto de terceros, sino desde el día en qué hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de sus firmantes o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.

Este último inciso del artículo puede plantear cuestiones si su doctrina se enlaza con el artículo 257 del Reglamento notarial, el que autoriza a los Notarios para dar testimonio de legitimidad de firmas de toda clase de personas particulares y razones sociales puestas al pie de documentos privados y de certificaciones de Sociedades o Consejos de familia, cuando les conste de modo indudable la autenticidad de la firma, y *con tal* de que estos documentos estén extendidos en el papel timbrado que corresponda según la legislación vigente y *que no sean* de los comprendidos en el artículo 1.280 del Código Civil.

A la vista de este precepto, pueden darse las siguientes hipótesis:

a’) *Legitimación de documento reintegrado y no comprendido en el artículo 1.280.*

Este es el caso que autoriza el Reglamento notarial.

b’) *Legitimación de documento no reintegrado.*

Aunque se infrinja el Reglamento notarial, entiendo que la legitimación sería válida sin perjuicio de la corrección disciplinaria oportuna. Por lo tanto, esa legitimación cubriría la

exigencia del artículo 1.227 del Código Civil. Ahora bien; el documento así legitimado, sin reintegro, puede ser rechazado por inadmisibile y, por tanto, no admitido en las respectivas Oficinas, las que, al tener conocimiento de dicho documento y rechazarlo, pueden proceder por vía de investigación.

c') *Documento privado no reintegrado y testimoniado.*

Este supuesto ha sido contemplado por el Tribunal Central en su resolución de 18 de marzo de 1952. Se trataba de un documento de venta privada, uno de cuyos ejemplares fué testimoniado sin previo reintegro a petición de un Agente de la Propiedad Inmobiliaria, que lo presentó en la Abogacía del Estado de Málaga, denunciando la diferencia del verdadero precio reflejado en documento privado y el menor consignado en la escritura, y solicitando tener derecho a la multa correspondiente, que fué el aspecto en que entendió el Tribunal Central. Dicha resolución, que motivó un breve artículo mío, en la Revista de Derecho Privado, podéis consultarla en el número de dicha publicación correspondiente al mes de julio-agosto de 1952.

En esta hipótesis que contemplamos cabe preguntar si el cómputo de prescripción lo inicia la fecha del documento testimoniado o la fecha del testimonio, y si dicho testimonio puede servir, como yo creo, de documento liquidable, en cuyo caso, claro es, que el Timbre correspondiente no será el del testimonio, sino el que por cuantía corresponda al documento testimoniado.

d') *Legitimación de documento comprendido en el artículo 1.280.*

Creo que la legitimación desplegaría su eficacia como en el caso b') y con iguales consecuencias. Me parece muy fuerte sostener la nulidad de la legitimación, por ser exhaustivo el artículo 27 de la ley del Notariado, ya que las legitimaciones constituyen un sumando de las funciones autenticadoras.

ALGUNOS CASOS

Como me asusta el tiempo transcurrido, voy a prescindir de exponeros algunos casos clínicos, de experiencia profesional. Sólo aludiré a los siguientes:

Depósito gratuito.

Teniendo en cuenta que el artículo 27 sólo declara sujetos, en unión de otros conceptos, los depósitos retribuidos, se ha puesto en moda la *picardía*, no diré que notarial, del depósito gratuito. Quiero anticipar que no me guía, al aludir a él, ningún deseo de *cerrar grifos*, porque ya la figura que comento tiene sus peligros. En ella el acreedor se disfraza de depositante, y el deudor de depositario de suma. “Ten esas cien mil pesetas hasta que yo te las pida”, viene a ser, poco más o menos, la sustancia oficial del convenio. La garantía para el acreedor es mucho mayor que en el préstamo, ya que la infracción del depósito puede conducir al banquillo, y como el depósito gratuito no está sujeto al impuesto en el artículo 27, y además su extinción está exenta en el número 22 del artículo 6.º, existe esta válvula de escape que yo, en mi época notarial, no he aconsejado nunca, no sólo porque queda el deudor sin garantía de plazo, sino incluso porque la juzgo peligrosa para el propio acreedor, ya que hoy el Tribunal Supremo hila muy fino en materia de simulación.

Préstamos gratuitos.

Aquí el fraude no es de Derechos Reales; sino de la tarifa segunda de Utilidades.

Existen trabajos muy interesantes sobre este particular; entre ellos uno de mi compañero Santamaría Conradi; la forma de la gratuidad no deja de ser un recurso más, buscando

economías.

Nadie puede creer que dos señores, que se conocen por primera vez en una Notaría, se dan fuertes cantidades sin interés de clase alguna, aunque ambos otorgantes hayan nacido en el mismísimo Versalles; pero... así sucede, acumulando, naturalmente, los intereses en relación con el plazo de duración del préstamo al capital, y así el anticipo resulta total y absolutamente gratuito...

Yo creo que lo que resulta totalmente gratuita es la consignación de gratuidad, y al efecto, recuerdo haber intervenido en un requerimiento notarial de un préstamo *gratuito* que se había otorgado en otra Notaría. El deudor, hombre travieso, me requirió notarialmente, según minuta que me creí en el caso de exigirle, para, preguntar al acreedor si no era cierto que tenía recibidos los intereses de un determinado año; el acreedor se quedó perplejo con el requerimiento, y, como por lo visto, aunque hombre hebreo, era aficionado a decir la verdad, contestó dentro del plazo que le di, y que es de cuarenta y ocho horas, como sabéis. Aunque quiso contestar en el acto, yo insistí en que le convenía utilizar el plazo por si quería asesorarse, ya que me figuraba lo que se le venía encima. Dentro de los dos días siguientes se presentó con su Letrado en mi despacho a contestar. Me pareció conveniente que la respuesta la hiciese también según minuta, y efectivamente, su Letrado, llamémosle así, redactó la respuesta. Ella venía a decir que, como el requerido era un hombre de honor, precisamente porque no constaba dato alguno y en parte ninguna de que había percibido los intereses del préstamo correspondientes al año que preguntaba el requirente, se complacía, con toda nobleza, en manifestar que, efectivamente, los tenía recibidos y que, por lo tanto, no sería equitativo que el deudor los tuviera que volver a pagar...

El requirente solicitó copia del instrumento, y su Letrado, más Letrado que el del requerido, impugnó el préstamo por simulación y fraude; por cierto, con éxito ante los Tribunales.

Este es un botón de muestra de la *conveniencia* de los famosos préstamos gratuitos.

* * *

Pero como no todo va a ser desagradable, quiero también suponer que a ese industrial y comerciante que a veces le ha ido mal, y que necesitó de los depósitos y de los préstamos gratuitos, le cambia su hado y empieza a prosperar, y en este caso querrá ampliar su negocio, y en lugar de limitarse a regentar aquel establecimiento que adquirió al comienzo de esta conferencia, en la calle de Alcalá, la amplía y pone una sucursal en Argüelles y otra en Cuatro Caminos. Y como a veces los medios de transporte no le permiten atender con rapidez y comodidad su obligación de trasladarse para observar cómo marchan sus nuevas sucursales, se le ocurrirá la feliz idea de solicitar de la Subsecretaría Técnica del oportuno Ministerio un cochecito. Naturalmente que, con un poco de suerte, lo logrará en seguida, y entonces se enfrentará con el siguiente problema:

Autorizaciones de adjudicación de automóviles.

Nuestro comerciante entenderá, y no le falta razón, que el coche en cuestión no debe pagar Derechos Reales, porque dicha autorización no es un contrato, sino un requisito previo para poder celebrar después el contrato de compra. Y ese contrato de compra puede ser perfectamente verbal y, como tal, estar exento del impuesto. La autorización será un trámite previo para contratar, pero no es el contrato mismo.

* * *

Y nada más, porque ya es hora de concluir y de dar amplia libertad a vuestra esclavizada cortesía.

Un tema de tributación no es precisamente un discurso de juegos florales. Os quedo agradecido a vuestra invitación y os quedo reconocido a vuestra atención. Creo que la primera, más que a mí personalmente, ha sido dirigida al Abogado del Estado en la Dirección de Timbre. La quise recoger como un honor para mi Cuerpo y la estimo como una fina atención del vuestro. Y, como en el coloquio de Sancho, incluso estoy dispuesto a suprimir lo vuestro y lo mío, porque no en balde Inspectores de Timbre y Abogados del Estado tienen algo de hermanos siameses, con funciones que, en ocasiones, bien pudieran llamarse gemelas.

En tal sentido me vais a permitir, para no fatigaros, que deje de leer unas estadísticas que pregonan la importancia de vuestra gestión no solamente en cuanto a Timbre, sino en cuanto a Derechos Reales, y que yo sé lo estimadas y apreciadas que son por nuestros Superiores respectivos ante la marcha progresiva de las recaudaciones.

Sólo me resta aprovechar esta ocasión que me habéis deparado para que, desde mi nuevo puesto, al que ha tenido la atención de llevarme el señor Director General de lo Contencioso, y en el que tan bien me ha recibido el señor Director General de Timbre y Monopolios y el resto de vuestro alto personal directivo, os envíe un cariñoso y personal abrazo, esperando que en pro del Servicio, que es tanto como decir en pro de nuestro común prestigio, me consideréis siempre como un Inspector de Timbre más.

He concluido.

