

I. ESPAÑA

LOS DOCUMENTOS DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA EN EL IMPUESTO DE TIMBRE

SUMARIO: Consideraciones generales. LOS DOCUMENTOS GENÉRICOS DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA: I y II. a) Documentos genéricos: Primera. Han de ser otorgados o intervenidos por funcionarios, organismos públicos, corporaciones, empresas u oficinas también públicas, o autoridades judiciales, por razón de su cargo y dentro de su función, aunque ésta fuera delegada. Segunda. Son también documentos de la actividad administrativa los que se dirigen a las personas e entidades a que se hace referencia en la nota anterior. Tercera. Los que se produzcan o reciban por el Estado, Corporaciones territoriales o institucionales y, toda clase de organismos públicos. Cuarta. Deben responder a un interés de parte o al menos producirse a instancia de particulares. Quinta. El concepto de documento ha de basarse sustancialmente en el formulado a efectos del Timbre del Estado. Sexta. Los documentos administrativos, no reflejan negocios jurídicos en sentido amplio u operaciones de tráfico mercantil. III. Sujeto pasivo. IV. Base impositiva. V. Tipo impositivo. b) Documentos genéricos típicos: a') Instancias. b') Recursos. c') Contratos administrativos. d') Concesiones. e') Títulos de funcionarios: 1. Hecho tributario. 2. Objeto impositivo. 3 y 4. Sujeto pasivo y devengo. 5. Base. 6 Tipo. 7. Formas de percepción. f') Certificaciones y declaraciones juradas. g') Copias simples. h') Otros documentos genéricos de la actividad administrativa: a") Actas de las sesiones que celebre cualquier organismo o corporación pública. b") Libros y documentos de exacciones. i') Recibos de presentación de documentos. j') Guías de circulación o conduce de todas clases. k') Proposiciones para tomar parte en subastas o concursos. V) El primer pliego de los expedientes de apremio.—DOCUMENTOS ESPECÍFICOS DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA: A) Documentos específicos de la actividad administrativa. B) Estudio concreto de estos documentos: a) Documentos de enseñanza: 1.º La inscripción de los alumnos en cualquier Centro de enseñanza oficial. 2.º Las papeletas de exámenes de los escolares de cualquier clase y grados de enseñanza. b) Títulos profesionales. c) Títulos nobiliarios y honoríficos. d) Documentos de la propiedad industrial. e) Documentos de la navegación marítima y aérea. f) Derechos de registro de especialidades farmacéuticas. g) Pasaportes y autorizaciones gubernativas. h) Licencias de uso de armas: 1.º Licencias de uso de armas en general. 2.º Licencias de uso de armas de caza. 3.º Licencias para cazar. i) Guías de propiedad. j) Licencias municipales: 1.º Licencias para edificaciones. 2.º Licencias para la apertura de industrias, comercios, oficinas u otros establecimientos públicos. 3.º Licencias para ocupar puestos al aire libre en las calles y plazas. k) Documentos de Aduanas. l) Documentos de carácter militar. m) Documentos relativos al Registro Civil: 1.º Actas. 2.º Expedientes de matrimonio civil. 3.º Certificaciones. 4.º Fes. 2. Objeto impositivo. 3. Sujeto pasivo o contribuyente. 4. Devengo. 5. Base impositiva. 6. Tipo impositivo. 7. Formas de percepción. n) Documentos de los Registros Canónicos. o) Derechos arancelarios. p) Documentos referentes

al Registro de la Propiedad y demás de carácter oficial: A) Documentos genéricos de los Registros oficiales: Ambito del precepto: a) Ambito subjetivo. b) Ambito objetivo: a') Documentos del Registro de la Propiedad: a") Documentos genéricos. b") Documentos gravados expresamente. b') Documentos del Registro Mercantil. c') Documentos de otros Registros oficiales. d') Reintegro de estos documentos.

CONSIDERACIONES GENERALES

A través del contenido de estos artículos, 138 al 157, puede inferirse el concepto de esta clase de documentos, necesario e indispensable en la nueva legalidad del Timbre del Estado, en la que por primera vez se grava el documento administrativo *in genere*. Anteriormente sólo se tomaban en cuenta, a efectos tributarios, los documentos administrativos característicos de una actividad administrativa general e indiferenciada (instancias, certificados, copias, etc.) o documentos específicos, propios de determinados ramos o sectores de esa actividad. Hoy, al menos en el Reglamento, resulta gravado todo el documento administrativo y ello exige y requiere que exista sobre él una precisión conceptual.

La tarea no es fácil, pues los preceptos fiscales utilizables en primer término (art. 139, ap. 1) al 3), ambos inclusive; 140, 4); 142, 3) 3.º, al final, etc.) adolecen de imprecisión, defecto propio de la mayor parte de las construcciones fiscales, que con conceptos amplios, y por tanto imprecisos, pretenden ponerse a cubierto de evasiones fiscales. A través del orden o pauta que preside estas líneas, trataremos de puntualizar de la mejor manera posible sobre esta cuestión limitándonos ahora como introducción a señalar:

1.º Los documentos administrativos pueden ser, desde un punto de vista fiscal, aunque parezca una antinomia, públicos y privados. El concepto que después se formula acerca de los documentos administrativos puede confirmar esta afirmación, única forma de explicar el primer apartado del artículo 138 del Reglamento de Timbre, apartado que estimamos innecesario por carecer de explicación o contenido lógico.

No obstante, pudiera encontrarse una explicación al precepto, que sustancialmente se basaría en reconocer que el concepto de documento administrativo no existe como noción independiente y autónoma y lo único que se encuentra en la Ley y en el Reglamento serían documentos públicos o privados que podrían adjetivarse de administrativos cuando se cumplan las circunstancias subjetivas a que se hace referencia en los diversos apartados del artículo 139.

Exponemos esta interpretación exclusivamente con objeto de dotar de contenido a la declaración reglamentaria, si bien estimamos personalmente que va contra la realidad contenida en los artículos 138 al 157 del vigente Reglamento, en los que no sólo se reconoce explícitamente la existencia de estos documentos administrativos como una aplicación diferente de las normales de timbre, sino que incluso existen documentos

que sólo tiene vigencia como documentos administrativos (instancias, actas de sesiones, declaraciones juradas, etc., por no citar los documentos específicos de la actividad administrativa).

Es decir, que el documento administrativo tiene contenido diferente de los otros documentos públicos o privados regulados en el Timbre del Estado.

De aquí, que haya que dotar a esta clase de documentos de contenido distinto del que integra los otros documentos. Por eso, cuando existen, se producen o se extienden en la vida administrativa, por carecer de la nota sustantiva propia de los documentos administrativos, no pueden tener tal consideración. En cierta manera este criterio nos sirve para justificar algunas de las notas que consideramos características de los documentos genéricos de la actividad administrativa, sobre todo de la 6.^a.

2.º Pertinencia de aplicar a los documentos administrativos las disposiciones generales del impuesto de timbre (Título preliminar del Libro primero). Así se predica en el apartado 2) del artículo 138, pero la redacción utilizada tampoco es afortunada si se la examina detenidamente.

Véanse algunos ejemplos: Se excluye expresamente la norma contenida en el artículo 26 del Reglamento, reproducción de la norma segunda del artículo 8.º de la Ley del Timbre, donde se regula la aplicación del timbre gradual a fin de evitar que pequeños incrementos de base determinen nuevo reintegro superior a tales incrementos. Aunque esto sólo sea efectivo en ciertos números de la Tarifa, por lo que cuantitativamente pueden representar (núms. 8 y 11) no debe olvidarse que la primera es aplicable a los contratos y concesiones administrativas, por lo que no deja de tener interés (*).

Tampoco se hacen indicaciones a las normas referentes a la forma o determinación de la base, materia del artículo 33 y siguientes del Reglamento, artículo 8.º de la Ley, y en los documentos administrativos, aunque abunden los casos de timbres fijos que aluden los problemas en esta materia concreta, no dejan de presentar casos o supuestos de timbre gradual que evidencian la necesidad de concretar unas bases.

Los ejemplos pueden aumentarse, pero lo interesante es dejar constancia de una solución de estos problemas. Nos puede proporcionar ayuda inicial el artículo 53 de la Ley, que, al referirse a los documentos genéricos de la actividad administrativa, establece se tengan en cuenta, en lo que sea procedente, las normas contenidas en su artículo 8.º, por lo que la aplicación integral de los artículos 25 al 32, ambos inclusive, del Reglamento, resulta legalmente justificada.

La fijación de la base en esta clase de documentos presenta ma-

* La supresión que de esta norma ha hecho la Ley de 23 de diciembre de 1959 reduce el valor de este Impuesto.

yores problemas, ya que la ayuda del precepto legal—artículo 9.º—sería en cierta forma escasa, pues las soluciones legales y reglamentarias que significan tal artículo y su desarrollo reglamentario (art. 33 al 56, ambos inclusive), no pueden utilizarse sino en virtud de un doble razonamiento al haber excluido implícitamente el Reglamento su aplicación directa. Por una parte se fundamentaría en que los problemas o cuestiones de la base en el Timbre del Estado, deben resolverse, teniendo en cuenta la cuantía que explícita o implícitamente conste en el supuesto de hecho del impuesto, o sea, el documento, aún más concretamente, en la valoración de la sustantividad jurídica que constituye el objeto de tal presupuesto de hecho (1). El otro razonamiento estriba en destacar que el artículo 9.º de la Ley se refiere a dos clases de problemas. Uno, los relativos a la valoración de actos y contratos determinados y una parte final, donde se dan normas generales para todos aquellos supuestos o casos no recogidos anteriormente en tales fórmulas concretas. Si resulta lógico no aprovechar las normas de valoración propias de los actos y contratos expresamente indicados (su aceptación en los documentos administrativos sólo puede hacerse cuando así expresamente se indique (art. 141, 2) y 3), esas otras normas de carácter general pueden y deben utilizarse, máxime cuando en el fondo lo que hacen es reforzar el otro razonamiento indicado.

3.º El cotejo de la Ley con el Reglamento permitiría afirmar que el desarrollo reglamentario excede del texto de la Ley. En ésta no se contiene expresamente el gravamen de los documentos administrativos en general y sólo a través de una interpretación un poco forzada, el número 3.º de su artículo 57, podría justificar el reintegro actualmente establecido en el artículo 142, 4) número 2.º. Pero la sistemática legal pone de manifiesto la pretensión de gravar los documentos genéricos de la actividad administrativa y en realidad, aunque esto sea en cierta forma adelantar notas o nociones que del documento administrativo genérico tiene el Reglamento, el precepto últimamente indicado, grava los documentos de toda especie que hayan de surtir efectos en asuntos administrativos. Es decir, que más que un documento administrativo genérico, lo que se regula es el régimen de aquellos documentos que

(1) En los documentos administrativos genéricos, expresamente citados por el Reglamento (instancias y recursos), se devenga el impuesto distinguiendo si se refieren o no a derechos o asuntos valuables. En los recursos para la determinación de la cuantía se atenderá a la cantidad principal objeto del acto administrativo que se impugna, sin tomar en cuenta otras cantidades, a menos de que éstas sean el objeto mismo de la reclamación. En el artículo 141, 2) referente a los contratos administrativos, se remite a los artículos 33 al 56 del Reglamento; en las concesiones administrativas, la determinación de la base se efectúa con arreglo a las normas establecidas en la legislación de Derechos Reales, que es otro de los procedimientos establecidos en el artículo 33 del Reglamento y en el 9.º de la Ley; en los títulos profesionales se tendrá en cuenta la retribución íntegra que anualmente perciban, etc.

no teniendo un reintegro previsto en la Ley producen efecto en expedientes o asuntos administrativos. Con ello se quiso, sin duda, completar implícitamente el carácter que de precio político tiene el reintegro fijado o establecido en el Reglamento para los documentos administrativos se fija o establece.

4.º No obstante, la configuración del Timbre del Estado sobre documentos administrativos como precio político, es simplemente una consideración o pretensión implícita en la Ley, pues el hecho real de carecer de una contabilidad o conocimiento el costo de los expedientes o actuaciones administrativas, impide que esta preocupación conceptual o tendencial del Reglamento pueda considerarse realmente conseguida.

LOS DOCUMENTOS GENÉRICOS DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

I y II. a) *Documentos genéricos.*—Se indicó anteriormente que los documentos aquí gravados como documentos administrativos genéricos, responden a la idea de que hayan de surtir cualquier efecto en asuntos administrativos. Pero esto a su vez podría sugerir otra indicación en el sentido de que estos documentos son solamente aquellos que se aportan por las partes a un expediente o asunto administrativo. Sin embargo, esto no es completamente correcto, pues el artículo 139, 1) y 3) nos da un concepto con características propias que aunque parte de la idea que hemos destacado, se completa con las notas y consideraciones siguientes:

Primera. Han de ser otorgados o intervenidos por funcionarios, organismos públicos, corporaciones, empresas u oficinas también públicas, o autoridades judiciales, por razón de su cargo y dentro de su función, aunque ésta fuera delegada (139, 1). Con ello, tenemos un dato subjetivo; la naturaleza administrativa o pública de la persona que los formaliza o interviene, y un requisito de carácter objetivo, que esta formalización u otorgamiento, sea hecho dentro de la competencia de la persona autorizante.

Estas notas son fáciles de comprender e incluso las encontramos acertadas para dotar de contenido al concepto de documento administrativo genérico, pero no sirven para distinguirlos de otros que, como los notariales, aparecen también otorgados o intervenidos por fedatario, cuya naturaleza de funcionario público no puede ponerse en duda. Con independencia de otras apreciaciones surgidas de notas que iremos señalando, hay una primera solución basada en la arquitectura o sistemática del Timbre del Estado. Las normas que regulan documentos de carácter genérico y en cierta forma indeterminados, son siempre secundarias ante otras que regulen y hagan tributar documentos delimitados con claridad, como es el caso, por ejemplo, de los documen-

tos notariales y de los intervenidos por Agentes colegiados mediadores, materia de los artículos 57 al 65, ambos inclusive.

Segunda. Los documentos de la actividad administrativa son también aquellos que se dirigen a las expresadas personas o entidades a que se ha hecho referencia anteriormente (139, 1) al final). Estos documentos coinciden con la idea inicialmente indicada de que son los que han de surtir cualquier efecto en asuntos administrativos y normalmente son identificados en el Reglamento a través de denominaciones como instancias, recursos, copias, etc.

Tercera. También son documentos administrativos sometidos a reintegro los que, refiriéndose a asuntos propios de la actividad administrativa, se produzcan o reciban por el Estado, Corporaciones territoriales o institucionales y, en general, toda clase de organismos públicos con independencia de las esferas o ramos de la Administración a que pertenezcan (art. 139, 3). Si se analizan las conclusiones que este concepto permitiría añadir a las dos notas inmediatamente anteriores, veremos que no hace más que reiterarlas, pues la expresión «documentos que se produzcan o reciban», puede en cierta manera asimilarse con la de «otorgados» «intervenidos» y «dirigidos» que ya se han utilizado. Una consecuencia que aquí se apunta concretamente, pero que también estaba insita en los apartados anteriores, es la de que en el concepto de documentos genéricos de la actividad administrativa, deben incluirse todos aquellos que no estén conceptuados en el Timbre del Estado como documentos específicos de tal clase de actividad. Así el artículo 139, 1), se refiere a todos los documentos que se produzcan en asuntos de la expresada naturaleza; el apartado 2) a todos los documentos para asuntos administrativos; el apartado 3), a los que refiriéndose a asuntos de la expresada naturaleza se produzcan; el artículo 142, 4), número 2.º, a los documentos de toda especie que hayan de surtir efectos en asuntos administrativos, cuando no se establece para ellos un reintegro específico en la Ley del Timbre o en este Reglamento.

Cuarta. El documento genérico de la actividad administrativa debe responder a un interés de parte, o al menos producirse a instancia de particulares. Encontramos justificada esta nota en el artículo 139, 2), que excluye de esta calificación a las diligencias y documentos que se practican o parten de oficio por la Administración; en el apartado 4) que exige que con anterioridad a la expedición se requiera de los interesados los timbres móviles necesarios al reintegro; del artículo 142, 3), que excluye de reintegro a las certificaciones cuando la dependencia que las expide no puede exigir el timbre a los interesados... Así como las otras notas en cierta manera ampliaban el concepto de documento administrativo en general, ésta lo limita pues sólo en aquellos supuestos en que sea posible la exigencia al interesado de su reintegro, tendrán la consideración fiscal de documentos administrativos.

Quinta. El concepto de documento en el supuesto de los que estudiamos, ha de basarse sustancialmente en el general formulado a efectos del Timbre del Estado, no sólo porque los preceptos que reglamentan esta materia están incluidos dentro de las disposiciones generales, sino también porque concretamente en el artículo 139, 2), al excluir los documentos que se produzcan de oficio por la Administración, declara esta exención refiriéndola a las diligencias y documentos. De todas formas debe tenerse presente que cuando el documento genérico de la actividad administrativa aparece formulado con toda claridad, se trata de los que se aportan a actuaciones o expedientes administrativos (2).

(2) La consideración de los expedientes administrativos como documentos genéricos de la actividad administrativa no puede considerarse inconcusa. Es más: creemos que el expediente como tal no entra dentro del concepto fiscal que de los documentos genéricos de la actividad administrativa tiene el Timbre del Estado. La circunstancia de que el mismo no sea en sí un documento, sino una serie ordenada de documentos y actuaciones de la Administración encaminados a la declaración o acto administrativo, reglado o discrecional, precedente, hace que, por ello, los documentos que lo componen tengan que ser objeto de la consideración especial y aislada a que obliga la reglamentación fiscal, bien por gravarlos específicamente como documentos administrativos de una clase determinada, bien por estar sometidos a otros preceptos del impuesto. Despojados el expediente de todos estos documentos, hay que considerar si esas diligencias o actuaciones pueden sujetarse o no al impuesto. Ya hemos indicado anteriormente que al eximir de reintegro las diligencias administrativas de oficio, a *sensu contrario* podía sostenerse que las surgidas del interés del particular o a instancia de parte, debían considerarse sujetas. Pero en contra de este criterio, debemos exponer otros deducidos también de los textos legales. El precepto reglamentario (artículo 139, 2) que ha servido de base para opinar afirmativamente sobre el gravamen de los expedientes, tiene su antecedente en el artículo 54, párrafo último, de la Ley, donde en el inciso final se hace la declaración que el Reglamento ha recogido y es complemento de un inciso anterior, donde exclusivamente se habla de los documentos aportados por los interesados para la resolución de instancias y recursos. Sobre no hablar en este caso de diligencias, se contempla un caso especial de documentos administrativos genéricos, el de las instancias y recursos, por lo que no parece lógico generalizar sobre un precepto concreto. Además, las diligencias administrativas son reflejo documental de las actuaciones de la Administración, que no pueden confundirse en el Timbre del Estado, con los documentos propiamente dichos, como puede comprobarse concretamente en los artículos 158 y siguientes, donde se diferencian claramente los documentos y las actuaciones jurisdiccionales.

En estos preceptos (arts. 158 al 163) se identifica actuación con diligencias practicadas y se gravan documentos y actuaciones con completa distinción e incluso, como puede apreciarse fácilmente en el artículo 163, donde se regula el timbre correspondiente a las actuaciones de diversas jurisdicciones, se gravan claramente actuaciones administrativas como la económica, la de clases pasivas, la de los tribunales de Contrabando y Defraudación, etc. Es decir, que las diligencias o actuaciones administrativas no se pueden considerar gravadas dentro de los preceptos comprendidos en los artículos 139 al 157, ni a través del 163, 15), referente al gravamen de actuaciones de jurisdicciones especiales, porque la actuación administrativa no puede considerarse como de una jurisdicción en el sentido que la legalidad y la práctica española consideran,

Sexta. Los documentos administrativos, a excepción de los contratos y concesiones, no reflejan negocios jurídicos en sentido amplio u operaciones de tráfico mercantil. El contenido de ellos se dota con materia exclusivamente administrativa pura y por tanto si tales documentos pueden encuadrar en otros conceptos impositivos de la Ley o el Reglamento del Timbre, esta posibilidad de calificación prima sobre cualquiera otra contenida en los artículos 139 al 157, ambos inclusive. Es posible que esta nota no aparezca debidamente recogida en su redacción, pero su contenido resulta claro, sobre todo si se recuerdan los comentarios hechos en la nota primera. Para nosotros, aparte de las notas positivas, el documento administrativo, como género o especie distinta, no puede existir cuando aparece tipificado en otros preceptos de la Ley o del Reglamento.

III. En los documentos administrativos, tanto genéricos como específicos, el sujeto obligado al reintegro resultaría de la aplicación de las normas generales que determinan el sujeto pasivo en el Timbre del Estado, es decir, sería su suscriptor o expedidor. Pero así como en otros documentos del tráfico mercantil la legislación establece facultad de repercusión, que puede o no ser utilizada por las partes, en los documentos administrativos necesariamente los interesados han de soportar el impuesto, pues antes de entregarse el documento por la Administración, se les exigirán los timbres móviles necesarios para el reintegro, que efectuará materialmente el funcionario que extiende el documento inutilizándolo en la forma y con los requisitos previstos en los artículos 188 de este Reglamento.

En cuanto a aquellos documentos administrativos que tienen esta calificación por dirigirse a la Administración, no existe ningún problema que sea necesario aclarar, ya que aquí el obligado al reintegro será normalmente el que soporte la carga fiscal, pues en el caso de presentarse sin el reintegro correspondiente, las oficinas públicas no los admitirán cuando se trate de instancias o recursos, o documentos que acompañan a éstas. Si se tratare de documentos distintos de las instancias, recursos o documentos que los acompañan, se les dará el trámite correspondiente, pero los jefes o encargados de las oficinas públicas darán cuenta a la Delegación de Hacienda de la provincia para que se incoe el oportuno expediente. Estos preceptos se reiteran en esencia en el artículo 220, 8) y 9) (3).

IV. Los problemas que la determinación de la base puede plantear

Fiscalmente, una diligencia escrita con sustantividad e independencia jurídica puede ser un documento, pero no lo son las diligencias que acreditan cumplimiento de hechos o trámites procesales, que es la naturaleza de que disfrutaban las diligencias insertas en los expedientes administrativos.

(3) De todos estos preceptos, claramente se justifica nuestra afirmación de que, tratándose de documentos administrativos dirigidos a la Administración, el obligado

en los documentos administrativos, quedan en cierta forma orientados en la introducción que se ha hecho. Conviene, no obstante, tener presentes algunas ideas en esta materia concreta:

1.º En los documentos genéricos de la actividad administrativa sólo las instancias y recursos, los contratos administrativos, los títulos de funcionarios y las concesiones administrativas por satisfacer timbre gradual, pueden presentar problemas en la base (4).

2.º Las cuestiones concretas sobre la base impositiva, se estudiarán en cada uno de los documentos acabados de indicar.

3.º La regla general es la de timbre fijo y en estos supuestos no hay problema alguno.

4.º En los casos de timbre fijo encontramos que el artículo 142 del Reglamento, reproduciendo el artículo 57 de la Ley y en la parte que corresponde a su contenido—apartado 3) a 7) de aquél—determina, a diferencia de las Leyes anteriores, que este timbre se aplicará cualquiera que sea su extensión, por lo que las normas que sobre el reintegro de segundos y posteriores pliegos se establecen en otros artículos del Reglamento (art. 25), no serán de aplicación a los documentos a que hace referencia en este sentido, el artículo 142 del Reglamento (altas y bajas de contribución, declaraciones juradas, certificaciones administrativas, recibos de presentación de documentos, hojas de servicio de los funcionarios, autorizaciones para cobro de haberes, guías de circulación, copias simples, documentos genéricos de la actividad administrativa, proposiciones de subastas, primer pliego de los expedientes de apremio (5), y certificaciones de solvencia).

Pero junto a esta afirmación de que no tiene por qué reintegrarse los segundos y posteriores pliegos, hojas o páginas en los documentos indicados, habría que determinar el reintegro de los diversos ejemplares que de los mismos pueden producirse o existir. Como este precepto es una excepción dentro de la aplicación normal y general del impuesto, estimamos que no debe dársele otro alcance y, por lo tanto, en este

al reintegro es también sujeto del pago del impuesto. Incluso su larvada caracterización como precios políticos así los justificaría.

(4) Aunque las concesiones y los títulos se consideran fiscalmente como documentos específicos de la actividad administrativa, creemos que es más lógico incluirlos dentro de los genéricos, aunque así se haga solamente impelido por una preocupación sistemática, en forma indicativa.

(5) Por cierto, que si este reintegro corresponde sólo al primer pliego, existe una contradicción con la declaración de que se reintegrarán así cualquiera que sea su extensión, pues en este caso concreto esta declaración exige el reintegro de los segundos y posteriores, pues no puede considerarse como declaración de una exención o confirmación de un criterio equivalente, pues ello hubiere exigido el referirse a los expedientes de apremio, pero no a su primer pliego exclusivamente. Este precepto, la única interpretación útil que tiene es que se reintegrará con timbre fijo este primer pliego, cualquiera que sea la clase de escritura que se emplee en su extensión. °

segundo problema se tendrán en cuenta las reglas generales y en consecuencia deberán reintegrarse los segundos y sucesivos ejemplares como el primero.

V. Resulta arduo fijar unas indicaciones generales acerca de cada uno de los tipos impositivos aplicables a estos documentos. Tal determinación debe hacerse teniendo en cuenta el texto reglamentario, limitándonos aquí a señalar que los documentos genéricos de la actividad administrativa no citados especialmente en estos preceptos, deben reintegrarse con timbre de dos pesetas cualquiera que sea su extensión.

b) *Documentos genéricos típicos.*—Según la sistemática reglamentaria son los contenidos en los artículos 140, 141 y 142. De éstos destacaremos los que consideramos fundamentales y nos limitaremos a indicar los restantes con referencia del concreto precepto fiscal que los regula. Pero estimamos que a esta lista deben añadirse algunos otros documentos que reglamentariamente se consideran específicos de la actividad administrativa, pero que por la razón de que se producen en todos los ramos o esferas de la Administración, hubiera sido más lógico colocarlos en este apartado, aunque después al estudiar los específicos, se vuelvan a citar exclusivamente para respetar la sistemática legal.

a') *Instancias.*—Constituye el documento más característico de los genéricos y mediante él se inician todas las actuaciones de la Administración que se originan en interés de los particulares. Este concepto de interés de particulares no debe ser objeto de una interpretación restringida, sino que en él deben considerarse incluso todas aquellas actuaciones que se produzcan a instancia o solicitud de un particular, pues esto equivale, a nuestro juicio, a una presunción legal de interés de parte.

El Reglamento en el artículo 140, 1), nos da un concepto de instancia, que aunque resuelve la mayor parte de los supuestos que pueden plantearse, no es, sin embargo, omnicompreensivo de todos los supuestos. Esta noción empieza por hacer una declaración de la intrascendencia que para él tiene la forma o redacción de estas instancias, pues incluso las que adoptan forma de carta podrán calificarse de instancias. Estar dirigidas a una autoridad u oficina pública es otro requisito que ya va concretando su concepto. En la legalidad anterior, el artículo 41 del Reglamento de 1909 consideraba que tenían que ir dirigidas a autoridades no judiciales. En el actual no existe esta aclaración, pero, sin embargo, creemos que puede considerarse subsistente, no sólo porque los escritos de los interesados en las actuaciones judiciales tienen un reintegro específico, sino porque incluso el artículo 139, 1), al definir los documentos de la actividad administrativa, excluye expresamente los dirigidos a autoridades no judiciales, por lo que esa delimitación del anterior Reglamento debe considerarse válida e implícitamente contenida en el concepto de instancia.

El contenido de tales instancias puede ser sumamente amplio y es

indiferente de que con su formulación se trate de actuar un derecho o de producir una resolución o acuerdo administrativo. La definición reglamentaria considera como contenido típico, que las instancias se formen para solicitar reconocimientos o peticiones de derechos, o para hacer alguna consulta. Esta petición de reconocimientos de derechos no puede considerarse que incluye solamente a aquellos que reglamentaria o legalmente tiene reconocidos o deben reconocérsele al solicitante, sino que comprende los que pudiéramos denominar graciables o discrecionales, pues en cualquiera de los casos existe petición o súplica a una autoridad u oficina pública, que es en realidad lo que configura el concepto de instancia.

A efectos de aplicación del impuesto se distingue entre instancias que se refieran a derechos o asuntos valuables (se les aplicará el número 41 de la Tarifa), o relativas a asuntos no valuables (número 58 de la Tarifa). Para aclaraciones de estos conceptos nada nos dice el texto reglamentario y por lo tanto, creemos necesarias dos puntualizaciones. En lo pertinente deberán aplicarse las normas finales del artículo 9.º de la Ley, recogidas y desarrolladas en el 33 del Reglamento. Basado en el precario apoyo del apartado 3) del artículo 140, se atenderá para valorar el derecho o asunto, al concreto que se pide, eliminando todas aquellas otras circunstancias que pudiendo tener relación son accesorias, adjetivas o indirectas.

Las exenciones que en el timbre del Estado existen y a que hace referencia el artículo 172 del Reglamento, nunca podrán extenderse al reintegro de las instancias.

b') *Recursos*.—En el mismo artículo y con el mismo trato fiscal se regulan los recursos. Como definición de ellos, se dice que son escritos en que se formalizan reclamaciones o alzas reglamentarias contra resoluciones administrativas. En cierta manera, el concepto de recurso viene también a concretar el de instancias, ya que éstas son anteriores a una resolución o acto administrativo, mientras que los recursos son posteriores y tienen, además, un contenido contencioso en cuanto se producen para impugnar tales actos administrativos. Esta última circunstancia delimita claramente el concepto de los recursos evitando la necesidad de mayores precisiones.

También a efectos de reintegro, distingue los dos supuestos de recursos sobre derechos o asuntos valuables y de aquellos otros que no lo son. A diferencia de las instancias, en el apartado 3) del artículo 40 se pretende dar una norma para determinar la cuantía de las reclamaciones que no acaba de ser completamente aprovechable, porque una cosa es determinar la cuantía de la base y otra fijar el elemento que ha de valorarse. Del contenido de este apartado 3) se considera que la base es el objeto del acto administrativo que se impugne y que para determinar su cuantía, se atenderá a la cantidad principal que constituye este objeto, con deducción de todas aquellas otras cantidades ac-

cesorias (recargos, cartas, responsabilidades, etc.) que se impongan por el mismo acto administrativo, a no ser que también se impugnen estas otras cantidades. En resumen, en el recurso habrá que determinar el objeto de la impugnación y proceder después a su valoración. Para encontrar normas adecuadas creemos que han de aplicarse, ante la falta de declaración legal, las contenidas en el artículo 158, 2) y 3), e incluso las de los apartados 4) al 7), ambos inclusive, del mismo artículo 158.

c') *Contratos administrativos*.—El artículo 141 se dedica a esta cuestión, sin que a través de los cinco apartados que lo integran presente especialidad alguna en orden a su tributación por Timbre del Estado. Las consideraciones y comentarios hechos en relación con los contratos privados o formulados notarialmente pueden aquí aplicarse casi en su integridad. Existe una identidad completa, no sólo respecto a los números de Tarifa aplicables, sino a todo lo referente a bases, formas de percepción y calificación de los negocios jurídicos que los contratos administrativos comprenden, pues desde el punto de vista fiscal, el concepto de contrato administrativo no es sustantivo, sino que simplemente se le da esta denominación por la razón subjetiva de que resulten autorizados por funcionarios civiles y militares o suscritos por el Estado, Corporaciones territoriales o institucionales y en general por toda clase de organismos públicos.

d') *Concesiones*.—Este documento figura en el Reglamento (artículo 147) dentro de los específicos, pero como este procedimiento de realización de servicios públicos y contratos que lo originan es utilizado por toda la Administración lo hemos incluido dentro de los genéricos.

Las únicas especialidades que en relación con las normas generales de contratos pueden encontrarse en el impuesto de timbre en materia de concesión, son:

Primera. Para la determinación de la base se acude directamente a las normas establecidas en la Legislación del impuesto de Derechos Reales (6).

Segunda. Cuando se trata de títulos de concesiones mineras el timbre es fijo, pues se reintegrará con 500 pesetas, cualquiera que fuera la base que en aplicación de las normas del Impuesto de Derechos Reales pudiera fijarse. Estas normas se aplicarán solamente a los títulos, pero no a los negocios jurídicos que con posterioridad puedan tener por objeto tales concesiones mineras. En este supuesto se aplicarán las normas a que se ha hecho referencia en el número inmediatamente anterior.

Tercera. Los permisos de investigación regulados por vez primera en la Ley de 19 de febrero de 1944 (arts. 9 y sigs.), son también objeto

(6) Artículo 71 del Reglamento de 15 de enero de 1959.

de una norma especial en el impuesto de timbre. Dichos permisos se reintegrarán con timbre de 20 pesetas (núm. 63 de la Tarifa).

Cuarta. En el supuesto bastante improbable de concesión cuyo objeto no sea valorable, llevarán el mismo timbre de 20 pesetas a que acaba de hacerse referencia anteriormente.

Quinta. Aunque en el artículo 147 del Reglamento destinado a las concesiones administrativas nada se dice respecto a las formas de percepción, éstas podrán reintegrarse con timbres móviles en la cuantía indicada, pues aunque anteriormente eran objeto de timbrado directo por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, esto es ahora simplemente facultativo (art. 9, 3).

e') *Títulos de funcionarios.*—El artículo 145 trata de esta materia, pero encuadrándola dentro de los documentos específicos. Por las razones apuntadas en las concesiones, estimamos más acertada su inclusión dentro de los genéricos e incluso esta consideración pudiera hacerse respecto de los títulos de profesión, nobiliarios y honoríficos de que trata el artículo 146 siguiente. No obstante, aunque aquí ya puede existir una especialidad por razón del departamento ministerial que suele conferir unos y otros, la verdadera razón que aconseja estudiarlo junto con los títulos de funcionarios, radica en la sistematización de ambos en un mismo capítulo, dentro de los documentos específicos, lo que hace pensar, que en lo procedente, las normas relativas a los títulos de funcionarios deben tenerse presente en las otras clases de títulos privados. No obstante, tratamos ahora solamente de los títulos de funcionarios sin perjuicio de hacerlas oportunas notas de referencia al tratar de las otras clases de títulos.

1. El documento gravado aquí pudiera delimitarse a través de la expresión que utiliza la Ley (art. 60) al designarlos con el nombre de títulos o credenciales y siempre con la advertencia de que este concepto es amplio, pues no puede ser objeto de una interpretación demasiado literal que dejaría reducido el propósito legal. Por eso el Reglamento hace constar, que a efectos de reintegro, se reputarán títulos o credenciales, los despachos, diplomas, nombramientos o *simples diligencias* (artículo 145, 2), las renovaciones y duplicados de éstos y por último la primera nómina o cualquier otro documento que acredite la percepción del primer sueldo (art. 145, 4). El concepto, como puede verse, es bien amplio y solamente considera no sujetos las simples notas puestas en los títulos y credenciales para hacer constar cualquier hecho o circunstancia que no suponga incremento de haber.

No es esta redacción demasiado afortunada, pues al hablar de simples notas parece indicar que se trata de anotaciones o referencias en el título que no vayan rubricadas o autenticadas de alguna forma, pues la inclusión dentro de este concepto de las notas o diligencias y la no sujeción de las simples notas, justifica esta interpretación, máxime cuando esa simplicidad no adjetiva los hechos o circunstancias que se ano-

ten. Creemos que se trata de un defecto de redacción y el adjetivo simple debe referirse al hecho o circunstancia que se hace figurar en la nota o diligencia, como puede ser la anotación de un traslado, la concesión de un premio o recompensa, etc.

Concretando de este forma el concepto que la Ley y el Reglamento tiene respecto a los títulos o credenciales de funcionarios, existe otra circunstancia o nota que contribuye a delimitarlo. Tanto la Ley como el Reglamento, exigen que se trate de títulos extendidos a favor de funcionarios o empleados del Estado, Provincia, Municipio y entidades de carácter público y subvencionadas. De estas cinco entidades, las tres primeras no necesitan comentario alguno, pues es fácil saber cuando se trata de funcionarios del Estado, Provincia o Municipio. Las dificultades surgen cuando se trata de delimitar lo que debe entenderse por entidades de carácter público o subvencionadas, sobre todo por las de carácter público, pues la expresión «subvencionadas» puede siempre basarse en un hecho tangible y concreto como es la existencia de tales dotaciones o subvenciones e incluso en otros artículos la Ley y el Reglamento han tratado esta cuestión, colocando al mismo nivel de las tres entidades primeras, a las que tengan presupuestos que se nutran fundamentalmente de partidas consignadas en los presupuestos del Estado. Es posible que este concepto restrinja la interpretación que del precepto legal y reglamentario pudiera hacerse, ya que simplemente se habla de entidades subvencionadas y la conclusión a que nosotros llegamos exige que esta subvención sea fundamental para la entidad. No obstante, si se recapacita un poco sobre esta cuestión, se comprenderá la justicia de ello, ya que se trata de establecer el mismo régimen cuanto en cierta manera puede existir la misma razón o fundamento.

Mayores dificultades pueden presentarse, a nuestro juicio, para determinar lo que debe entenderse por entidades de carácter público, sobre todo cuando anterior y nominativamente se ha referido el precepto al Estado, Provincia y Municipio, lo que obliga a pensar que se trata de entidades, que teniendo carácter público, no pueden encuadrarse dentro de estas tres últimas. Si para identificar a los funcionarios o empleados del Estado recurrimos al criterio de identificarlos con los propios de la Administración Central y ésta la delimitamos por el criterio objetivo de su inclusión en los presupuestos generales del Estado, solamente podremos encuadrar estas entidades de carácter público fuera de este criterio o clasificación. La existencia de organismos autónomos vendría a llenar, a nuestro juicio, esta laguna, dotando de contenido a la expresión «entidades de carácter público» que utiliza del Reglamento. Es posible que junto a las entidades públicas y subvencionadas a que nos venimos refiriendo en los últimos párrafos pudiéramos encontrar algún otro tipo, empresas o sociedades que tienen a su cargo la gestión de monopolios estatales, que pudiera engendrar confusión, pero si nos atene-

mos estrictamente, como es lógico, a los criterios indicados, la conclusión negativa se impone.

2. En los nombramientos de empleados, destacábamos que la verdadera finalidad del precepto era gravar los beneficios o ventajas económicas que el empleado obtiene como consecuencia de su nombramiento o de sus ascensos. En los títulos de funcionarios parece que, en principio, la finalidad del gravamen es la consideración que el empleo o función le atribuye (art. 145, 2), pero la preocupación u objeto que en el gravamen de los nombramientos de empleados pusimos de manifiesto, tampoco está aquí (145, 3) y 4) ausente. Es decir, que el objeto sería doble: Uno, inicial y aparente, el del título en cuanto normativo y perfeccionador de la relación jurídica con el funcionario, y otro, posterior e implícito, que pretendería gravar las ventajas económicas que la obtención del título o credencial significa para los funcionarios. Incluso así se justificará la declaración de no sujeción de las simples notas, pues en ellas no se pone de manifiesto ninguna de las dos finalidades acabadas de indicar.

Si a la luz de estos criterios examinamos los diversos documentos que existen en la relación jurídica de los funcionarios con las entidades de que dependen, se tendrá un criterio claro para poder conocer cuándo nos encontramos ante un documento que fiscalmente tenga la consideración de título o credencial. E incluso el artículo 145, 4) cuando sujeta a timbre fijo de 4,50 (núm. 59 de la Tarifa) el título definitivo expedido en la consolidación del ascenso y que sustituye a otro provisional o en comisión debidamente reintegrado, justifica la indicación acabada de hacer.

3 y 4. Respecto al sujeto pasivo y al devengo, pueden aplicarse las indicaciones que sobre esta misma materia se ha hecho en los documentos genéricos de la actividad administrativa.

5. La base en los títulos será la cuantía de la retribución íntegra que anualmente perciban los funcionarios con cargo a los presupuestos de la entidad que haya realizado el nombramiento. La referencia a los presupuestos delimita suficientemente las cantidades o emolumentos que deben tenerse en cuenta para fijar esa cuantía. Es preciso que figuren en ellos y por lo tanto, todas aquellas otras cantidades (gratificaciones, mejoras, premio, etc.) que pueden percibir fuera de tales presupuestos, no podrán tenerse en cuenta para la determinación de la base del título o credencial que se les extienda.

Hasta aquí los problemas de la base resultan claros, pero esta nitidez puede enturbiarse recordando que también en los presupuestos de las entidades pueden constar gratificaciones y mejoras para abonar a los funcionarios o empleados de la entidad a que pertenezcan. La Ley y el Reglamento nos hablan exclusivamente de retribución, sin que aparezca concretada con las expresiones tan conocidas y en hoga dentro de la técnica fiscal de percepciones fijas y periódicas. Además, el Reglamento

añadió la expresión íntegra que pudiera dar lugar todavía a más dudas. Pero si se analiza el artículo 145 en su totalidad, vemos que habla en algunos casos de sueldo, e incluso, como veremos después, existen normas especiales cuando la retribución no sea fija y periódica. Asimismo, al referirse a la retribución, se indica que ésta será la que anualmente perciban. Esto impone a despecho de cualquier interpretación, que las retribuciones que han de considerarse para determinar la cuantía de la base en los títulos de funcionarios tienen que ser periódicas y fijas, e incluso debiera, aunque esto no tenga demasiado apoyo legal, estimarse como base la que en definitiva sirva también para la fijación de los haberes pasivos a que muchos de estos funcionarios tienen derecho.

Para los casos en que la retribución no puede determinarse inicialmente por no tener esas características de fijeza y periodicidad, el Reglamento determina en el artículo 145, 6), que se reintegrarán por el grado superior de la escala del número 42 de la Tarifa, a no ser que los ingresos anuales del cargo no alcancen el 75 por 100 de la base mínima de dicho grado, en cuyo caso se adherirá al título el timbre que corresponda a los ingresos declarados. Se ha reproducido casi literalmente el precepto, pero éste no dice expresamente lo que implícitamente debiera decir y es que en el supuesto de retribuciones no fijas, periódicas, el reintegro inicial, no el posterior o definitivo, se hará sobre la base de los documentos que el funcionario declare. Posteriormente, transcurrido un año, se comprobarán la exactitud de la declaración y la cuantía y forma del reintegro inicial. Pero esta es la forma adecuada.

6. Ya se ha indicado que el número de Tarifa es el 42, sin que su aplicación ofrezca aclaración alguna.

7. El reintegro de los títulos se efectuará mediante timbres móviles, pues aunque nada se dice expresamente por aplicación de las normas generales de percepción del impuesto en los documentos administrativos y el examen del artículo 145, se llega con facilidad a tal conclusión.

f) *Certificaciones y declaraciones juradas.*—El primero de estos dos documentos queda en cierta forma precisado si se examina el artículo 107 del Reglamento, pues no sólo se le puede dotar de contenido a través de este precepto, sino que incluso su contenido tiene, en cierta forma, en cuenta la existencia de estas certificaciones oficiales. Por eso nos limitaremos ahora a señalar las peculiaridades que estas certificaciones presentan y sobre todo hacer el estudio de las declaraciones, documentos que guardan verdadera relación con las certificaciones.

El Reglamento, en realidad, contiene tres clases de certificaciones que se diferencian por razón del distinto reintegro que llevan. Hay unas que se reintegran con tres pesetas (núm. 57) (7), otras con 0,50 (número 53 de la Tarifa) y las de solvencia de funcionarios que hayan pres-

(7) Vienen a constituir la regla general.

tado fianza y de contratistas de obras y servicios públicos que deben llevar un timbre de 6 pesetas (núm. 60 de la Tarifa). La diferenciación de estas últimas con las anteriores resulta sumamente fácil, porque éstas tienen un contenido típico y característico que evita cualquier confusión. En cambio, las dos primeras, deben ser objeto de mayor análisis, pues son en sustancia iguales, y difieren únicamente por el reintegro que corresponde a unas y otras. Concretando el alcance de las certificaciones que se reintegran con 0,50 quedará delimitado en forma negativa el de la otra clase, ya que ésta, como hemos dicho, constituye la regla general de la que habrá de excluirse solamente los supuestos que puedan incluirse en las otras dos clases.

El artículo 142, 3), número 3.º, se refiere a las certificaciones que deben reintegrarse con 0,50. El primer dato identificador es que han de expedirse necesariamente por dependencias del Estado, mientras que las que hemos denominado normales o generales, se pueden extender por toda clase de autoridades, oficiales o funcionarios administrativos. Junto a esta nota puramente subjetiva, aunque bastante efectiva para una delimitación, debe añadirse como circunstancia que acaba de identificarlas, que estas certificaciones, que llevan timbre de 0,50, se producen cuando se extienden sin que exista previamente instancia de particulares. Son las que normalmente pudiéramos denominar de oficio y que, como se ha indicado al estudiar con carácter general los documentos genéricos de la actividad administrativa, no están sujetas, aunque este precepto viene a refrendar esta declaración general para esta clase concreta de documentos, se fundamenta en la imposibilidad de que la dependencia que la expida pueda exigir el timbre a los interesados, es decir, que aunque sean de oficio, si hay posibilidad de exigir el reintegro entonces para las certificaciones, la declaración de no sujeción contenida con carácter general para los documentos administrativos en el artículo 139, 2), no funciona.

La referencia hecha al artículo 107 hace también que recordemos que en todas estas certificaciones que estudiamos, como en general, en la mayor parte de los documentos genéricos de la actividad administrativa que se reintegran con timbre fijo y con excepción de los libros, copias de repartimientos, actas de sesiones, así como en los que este timbre fijo sea como consecuencia de que el objeto no sea valuable, el reintegro que se establece, se aplica con independencia de su extensión, por lo que aquí dejan de funcionar las normas contenidas en el artículo 25, respecto a las clases de escritura, como también se ha estudiado con igual detenimiento al efectuarlo con los documentos dirigidos a los organismos, entidades o corporaciones públicas, las certificaciones que en este momento estudiamos, son solamente las extendidas por estos organismos, pero no las presentadas ante ellos, por lo que en éstos habrán de cumplirse las normas sobre clases de escritura y de dimensión del papel.

La identidad conceptual entre las certificaciones y las declaraciones juradas se pone de manifiesto en el artículo 142, 6), número 2.º, en las que al identificar los documentos que merecen la calificación de certificaciones, exceptúa las declaraciones juradas a que se refiere el apartado 3) de ese mismo artículo. De aquí que las declaraciones juradas coincidan con el segundo concepto o noción que el Reglamento tiene de las certificaciones, o sea aquellos que se limitan a referir hechos o situaciones que al declarante constan. Esta identidad de concepto complicaría la diferenciación entre declaraciones y certificaciones, si el artículo 142, 3), número 2.º, al referirse al reintegro de las declaraciones no contuviera dos datos de indudable interés para estos fines concretos: Primero. Las declaraciones han de estar suscritas por particulares o por representantes de entidades, mientras que las certificaciones no pueden nunca ser extendidas por particulares e incluso la expresión «entidades» parece quedar reducida por falta de adjetivación, a las de carácter privado (8). Segundo. Dato fundamental. Deben extenderse para cumplir disposiciones oficiales con fines exclusivamente administrativos, judiciales o políticos. Esta circunstancia identifica bastante bien las declaraciones e incluso significa una reducción del concepto de la legislación anterior, que admitía su existencia para cumplir fines distintos de los expresamente indicados.

Aunque esto es superfluo, nunca podrá ser contenido de las declaraciones juradas acreditar textos de documentos, declaraciones escritas o hechos que no le consten directamente al declarante o expedidor.

g) *Copias simples*.—Este documento administrativo también tiene enlace con el concepto que sobre copias se formula en el artículo 29 del Reglamento. Si se recuerda este precepto se aprecia, que a su vez remite al artículo 142, 4), que regula las copias simples consideradas como documento genérico de la actividad administrativa. El concepto de copia es fundamental en el impuesto de timbre, porque en su construcción los diversos ejemplares de un solo acto o negocio jurídico, tienen el mismo tratamiento fiscal, excepto en el caso de que en vez de ejemplar se trate de copias. El artículo 29, 7), reputa como copia la misma transcripción de un texto original sin que en ella figure la firma de sus otorgantes. Si este requisito de la firma de los interesados en el documento que la copia traslada o reproduce, sirve para diferenciarla de los ejemplares, el concepto que el artículo 142, 4), número 1.º, tiene de las copias como traslado o reproducción de cualquier documento sin diligencia o signo que los autentica o advera, expresamente obliga a una diferenciación con las certificaciones. Entiendo que se trata de esta última clase de documentos y no de copias, cuando existen diligencias o signos que autentica el contenido del texto, pues su existencia convierte la copia en certificación y, por tanto, la costumbre o práctica administrativa de

(8) Este no puede tomarse en términos absolutos.

las diligencias de cotejo de la copia simple con sus originales que se suele manifestar con la expresión «es copia» acompañada de un sello o una firma, hace que este documento debe ser conceptuado como certificación en vez de como copia.

En la definición de copia simple deben incluirse las fotocopias, por ser reproducciones de otro documento. Si esta fotocopia se adviera o autentica como indicamos anteriormente, se convierte en certificación.

h') *Otros documentos genéricos de la actividad administrativa.*—Estudiando los principales y más característicos documentos de esta clase, nos queda por examinar algunos otros contenidos en el artículo 142. Sin propósito de agotar la materia, sino simplemente de hacer una ordenación provisional, podríamos hacer los siguientes apartados:

a") (Artículo 142, 1) 1.º *Actas de las sesiones que celebre cualquier organismo o corporación pública.*—No se trata de reintegro de libros de actas, sino de éstas, aunque la forma de percepción del impuesto obliga a formalizar con el papel timbrado que haya de utilizarse un libro, pues es preciso estar debidamente encuadernadas para que pueda quedar la fehaciencia, en la diligencia de apertura de la serie y numeración de los pliegos de papel timbrado.

b") *Libros y documentos de exacciones.*—Están sujetos los:

Libros de registros de multas (art. 142, 1), 4.º

Libros diarios de cobranza de los recaudadores y cobradores (artículo 142, 1), 5.º

Listas cobratorias y repartimientos de exacciones de organismos o corporaciones públicas. Las listas son los ejemplares de los llamados documentos cobratorios que se entregan a los recaudadores, mientras que los repartimientos son los documentos originales de cobro en los tributos que tienen cupo a repartir. Por tanto, en todos aquellos impuestos que se cobren por el sistema de cuota, como incluso ocurre en la Territorial rústica cuando se sujeta al sistema de Catastro, no existen repartimientos. El Reglamento obliga a que estas listas se formalicen en papel timbrado de la clase correspondiente (núm. 53 de la Tarifa). Existe, además, una exención para las listas cobratorias y repartimientos del Estado, pero ésta debe aplicarse en sus propios términos, y cuando en las mismas se hagan figurar recargos o participaciones que correspondan a corporaciones distintas de las del Estado no se considerarán exceptuadas de reintegro.

Copias de los repartimientos de exacciones de organismos o corporaciones públicas (art. 142, 3). Son válidas las indicaciones hechas anteriormente para las listas cobratorias y repartimientos (art. 142, 1), 3.º).

Altas, bajas y traspasos; relaciones juradas y documentos similares que presenten los contribuyentes ante oficinas o dependencias del Estado y organismos y corporaciones públicas (art. 142, 3), 1.º.

Así como en estas últimas clases de documentos el reintegro exigido, 0,50 pesetas (núm. 53 de la Tarifa), se aplicará con independencia

de la extensión del documento, en los demás libros y documentos reseñados en los apartados inmediatamente anteriores, deben tenerse presentes las normas que sobre clase de escritura y documentos se establecen en el 25 del Reglamento. En los diversos ejemplares de los documentos últimamente mencionados sólo se exigirá el reintegro en un ejemplar sin perjuicio del que pueda corresponderles por concepto distinto de éste, que normalmente será como recibos que acrediten la presentación de tales altas, bajas, trasposos, etc.

i') *Recibos de presentación de documentos.*—Tienen este concepto, no sólo aquellos en que literalmente se haga constancia de este hecho, sino también los duplicados que, junto a los documentos originales, se presenten para sellar o diligenciar por los encargados de los registros de las oficinas públicas, y quedan en poder de los interesados como constancia de tal presentación. Se reintegran con 0,50 cualquiera que sea su extensión.

j') *Guías de circulación o conducees de todas clases.*—Este concepto es amplio, pues no es necesario que se refiera a determinada clase de artículos o efectos o a que se cobre cantidad alguna por su expedición, ni que sea voluntaria u obligada su emisión. Basta, simplemente, que amparen o sean necesarios a la circulación de las mercancías desde un punto de vista legal o contractual.

k') *Proposiciones para tomar parte en subastas o concursos.*—Es requisito fundamental que estas subastas o concursos estén convocados en aplicación de los preceptos de la Ley de Administración y Contabilidad (9).

l') *El primer pliego de los expedientes de apremio.*—(10). También llevará timbre de seis pesetas. Recuérdesse que esta cuestión fué tratada ya anteriormente. Como comentario específico a este documento se debe hacer constar, que el artículo 142, apartado 7), número 2.º, que lo regula, dice que su reintegro es independiente del timbre de 0,50 que corresponde a la certificación de descubierto, lo que pudiera servir de base para considerar que en los expedientes de apremio solamente tiene que reintegrarse el primer pliego. Además, sirve de argumento para confirmar la opinión, anteriormente sustentada, de que los expedientes administrativos no se reintegran como documentos genéricos de la actividad administrativa. No obstante, pesan tanto en nosotros las disposiciones de carácter general que estructuran de manera uniforme el impuesto, que exponemos este criterio para satisfacer el propósito objetivo de plantear toda clase de problemas, pero sin inclinarnos a la solución que el mismo significa.

(9) Es el artículo 50 de la Ley de Administración y Contabilidad de 1 de julio de 1911, según la redacción dada por la Ley de 20 de diciembre de 1952.

(10) Véanse los artículos 77 y siguientes y 123 del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948.

LOS DOCUMENTOS ESPECÍFICOS DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

A través de las líneas que anteceden se han examinado los documentos genéricos de la actividad administrativa seriados en el Reglamento, e incluso se ha pretendido hacer una construcción más o menos teórica de su concepto dentro del Timbre del Estado (11). Ahora hemos de examinar los específicos de la actividad administrativa, algunos de los cuales ya se han estudiado con anterioridad (concesiones y títulos de funcionarios). El orden de exposición de esta materia concreta consistirá en establecer una noción de estos documentos específicos; seguida de una remisión a los artículos 144, 146, 148 al 157, ambos inclusive. Recogeremos sólo los casos, supuestos o problemas que necesiten aclaración o exégesis.

A) *Estudio general de estos documentos.*—La sistematización legal de esta clase de documentos resulta demasiado ambiciosa, lo que ha obligado al Reglamento a justificar esta pretensión legal con definiciones y aclaraciones que si aparentemente llenan la estructura de la Ley, adolecen del mismo defecto. La diferenciación entre los documentos administrativos genéricos y específicos se efectúa a base de conceptos y nociones que no se complementan y pueden vivir independientes cuando, lógicamente, de ser términos de una misma clasificación aunque distintos, debieran enlazar y complementarse debidamente. Se trata de una de tantas sistematizaciones que abundan en la legislación de esta época cuando no se dotan de una sustantividad material.

El artículo 143 es la disposición general que determina lo que habrá de considerarse documentos específicos de la actividad administrativa, pero si se atiende después al contenido de los artículos restantes, se puede apreciar con facilidad que el dato que los configura es puramente subjetivo, sin médula o esencia conceptual propia. Documentos específicos son los producidos o extendidos en ciertos sectores o esferas administrativas, que en los artículos 144 al 157 se indican (enseñanza, propiedad industrial, navegación, Aduanas, Ejército, Marina y Aire, Registro Civil, Registro de la Propiedad y demás oficiales), completado con la idea de reunir aquellos otros que cumplen una finalidad puramente gubernativa o policial, o, simplemente, burocrática (licencias o autorizaciones). Como puede apreciarse, no se trata de unos criterios claros que permitan establecer afirmaciones razonadas. Por eso creemos que en ediciones futuras de la Ley (ya lo hemos indicado anteriormen-

(11) Nunca puede sentirse satisfecho el autor de lo que escribe o elabora, y esto no puede considerarse nada más que como un anticipo a futuras reelaboraciones hecho en el deseo de que esta primera etapa no quede posteriormente inédita, pero la materia de documentos administrativos ante el Timbre del Estado está necesitada de construcciones y opiniones tan acabadas o interesantes como las producidas en otros conceptos del Impuesto.

te), este armazón debiera llenarse adecuadamente. Lo más probable es que al hacerlo así desaparecerían bastantes de los preceptos propios de los documentos administrativos de carácter específico, por encontrarse regulados dentro de los genéricos, o ser innecesarios en el sistema legal. La aclaración que se contiene en el último inciso del artículo 143 al declarar que los documentos específicos quedan sujetos al reintegro que para ellos se establece en los preceptos que vamos a analizar, aunque su naturaleza sea idéntica o análoga a la de otros documentos genéricos, viene a reconocer implícitamente la identidad o equivalencia de muchos de los documentos estudiados en esta sección del Reglamento.

No obstante, deseosos de que al estudiar el Reglamento nuestros comentarios no sean pura exégesis de la Ley, sino intento también de construcción o síntesis, creemos que el verdadero centro o núcleo de los documentos específicos de la actividad administrativa son las autorizaciones, licencias, permisos, concesiones. Si se quisiera reducir a unidad la imprecisión, puesta de relieve, en esta clase de documentos, la idea de ser documentos que recogen la manifestación de una facultad más o menos discrecional de la Administración y que actúan como condición para su ejercicio por los particulares, podría servir para toda la gama de documentos agrupados bajo esas denominaciones en el lenguaje corriente (12).

La Sección Segunda del Título I del Libro 2.º del Reglamento de Timbre, a través de sus artículos 143 al 157, ambos inclusive, trata de estos documentos específicos de la actividad administrativa y en ellos, de acuerdo con la sistemática legal, e incluso por las razones acabadas de indicar, destaca y constituye el eje de la Sección el capítulo 3.º, que trata de concesiones, autorizaciones y licencias administrativas. Si a esto se añade que el capítulo 2.º, sobre títulos profesionales, nobiliarios y honoríficos, en cierta manera responde a ser títulos de reconocimiento para el desempeño de una función administrativa o para permitir el uso o empleo de ciertas consideraciones honoríficas, los otros capítulos pierden relieve o significado, bien porque se trate de una reminiscencia de la legislación anterior (documentos de enseñanza, de Aduanas, de Ejército, Marina y Aire), o bien son complemento de otros preceptos

(12) FERNÁNDEZ DE VELASCO, R. (*Resumen de Derecho administrativo y de Ciencia de la Administración*, tomo 2.º, segunda edición, Barcelona, 1931, pág. 314), considera que se pueden producir cuatro supuestos distintos que exigen la emisión del acto administrativo de la concesión en sentido amplio: 1.º Para usar de un derecho propio; 2.º Para desarrollar una actividad; 3.º Para ocupar vía o dominio público con el carácter de derecho frente a terceros, pero no frente a la Administración; 4.º Constituyendo un derecho real sobre cosa de dominio público, permanente o temporal, y, dentro de esa clase, con la cualidad de derecho, tanto frente a terceros como frente a la propia Administración. Diferenciados de esta manera los cuatro grupos—sigue diciendo el autor citado—, podemos sucesivamente atribuirles los nombres de permisos, licencias, autorizaciones y concesiones.

reglamentarios, como ocurre en el caso del Registro de la Propiedad, en que se trata de cubrir la laguna que dentro de los documentos notariales o privados pudiera producirse al existir algunos que, al tener acceso en el Registro de la Propiedad, producen los mismos efectos jurídicos y legales, pero no se encuentran regulados dentro de éstos, o bien, tal es el caso de los documentos del Registro Civil, como medio o procedimiento para señalar tipos impositivos distintos de los de documentos genéricos equivalentes (13).

Hechas estas consideraciones que tratan de plantear la problemática de los documentos específicos de la actividad administrativa, destacando sobre todo la idea fundamental a que responden, vamos a proceder al estudio concreto de los situados en los capítulos de esta Sección, siguiendo el orden legal y recordando que, por la circunstancia de producirse con generalidad dentro de la actividad administrativa, los títulos de los funcionarios públicos o de entidades subvencionadas y las concesiones administrativas fueron estudiados dentro de los documentos genéricos.

B) Estudio concreto de estos documentos.

a) *Documentos de enseñanza.*—El artículo 144 puede considerarse como clara demostración de que su subsistencia dentro de la Ley del Timbre es manifestación de la importancia que anteriormente tuvo dentro del Impuesto de Timbre, al satisfacerse mediante papel timbrado de pagos al Estado los derechos de matrícula en todos los Centros de enseñanza oficial. Si esta idea se recoge en el apartado 1), inmediatamente el 2) la deja sin contenido para establecer una excepción que es regla general. Hoy puede decirse que el abono en *papel timbrado de pagos al Estado* es la excepción, pues aunque puede utilizarse como consecuencia de la nueva legislación sobre tasas y exacciones parafiscales, la efectividad mediante papel timbrado de pagos, éste es un efecto timbrado especial distinto del del Estado (14).

El artículo 144 señala el reintegro de los siguientes documentos:

1.º *La inscripción de los alumnos en cualquier Centro de enseñanza oficial.*—La Real Orden de 16 de septiembre de 1927, en expediente incoado ante las dudas de la Escuela de Artes y Oficios de Palma de Mallorca, diferenció el reintegro de las solicitudes del de las inscrip-

(13) Así vemos que las certificaciones del Registro Civil se reintegran con dos pesetas, mientras que las del artículo 142 llevan tres pesetas. Pero aun este propósito de establecer un timbre inferior puede quedar, en la práctica, desvirtuado, porque el reintegro previsto en el artículo 42, apartado 5) para las certificaciones oficiales, es independiente de su extensión, mientras que en las del Registro Civil son de aplicación las normas contenidas en el artículo 25 del Reglamento sobre Timbre de dimensión.

(14) Véanse las Leyes de 29 de julio de 1943 (art. 84) sobre Universidades; Ley de 26 de febrero de 1953 (art. 31) sobre Enseñanza Media; Ley de 17 de julio de 1953 (art. 171) sobre Escuelas de Comercio, y Ley de 20 de julio de 1957 (art. 8) sobre Enseñanzas Técnicas.

ciones de matrícula, por lo que aun en el supuesto de que exista exención para las inscripciones, las solicitudes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 173, apartado 2) de este Reglamento, deben considerarse sujetas al Impuesto.

2.º *Las papeletas de exámenes de los escolares de cualquier clase y grados de enseñanza.*—Aunque creemos que la identificación de estos documentos no puede ofrecer duda, la glosa que hacemos es consecuencia de la Orden de 16 de julio de 1956 (*Boletín Oficial del Ministerio de Educación Nacional* de 13 de agosto de 1956), que en su norma 3.ª establece que las diligencias que se insertan en el libro de calificación escolar no devengarán Impuesto de Timbre, mientras no se disponga otra cosa en la legislación de Hacienda. La profusión de disposiciones legales de todo rango que existen en el Derecho Administrativo español se pone aquí una vez más de manifiesto, pues el propio Ministerio de Educación Nacional, en la Orden de 26 de octubre de 1938, norma 6.ª, apartado a), dice que las diligencias extendidas en el libro de calificación escolar llevarán timbre de 0,25 pesetas en cuanto sustituyen a las papeletas de examen.

Nos encontramos aquí con dos Ordenes contradictorias y, además, sin fuerza de obligar, de acuerdo con los artículos 7.º y 92 de la Ley y 175 del Reglamento. El problema consiste en determinar si dentro del concepto de papeletas de examen de los escolares se han de incluir las diligencias insertas en el libro de calificación escolar. La circunstancia de que las primeras sustituyan a las segundas y, por lo tanto, tienen la misma naturaleza es lo que obliga a interpretar que hay que reintegrarlas de igual forma, ya que también es un precepto general que para la tributación se atenderá a la verdadera naturaleza del acto o contrato, prescindiendo de la forma o denominación que le hayan dado los interesados. Si es cierto que este precepto legal (norma 3.ª del artículo 8.º y artículo 27 del Reglamento) se refiere al Impuesto de Timbre, por disposición del artículo 53 de la Ley y 128 del Reglamento es aplicable también a los documentos administrativos. Es más, si se tiene en cuenta el último inciso del número 2.º del apartado 3) del artículo 144 que venimos comentando, la circunstancia de exigir que a efectos del Reglamento, corresponderá una papeleta de examen por cada asignatura de los planes oficiales de enseñanza, por lo que teniendo en cuenta el libro de calificación escolar es obligado reintegrar esas diligencias, comprensivas de todas las asignaturas de que se compone un año de los diversos planes de estudios, pues en los supuestos de no existir libros de calificación escolar, la papeleta de examen se hubiera extendido por cada asignatura.

3.º *Las actas de sesiones de los claustros de Universidades o Institutos y de las Escuelas Especiales y Técnicas* están sujetas al número 57 de la Tarifa (timbre de dos pesetas). Este precepto corresponde al del artículo 142, apartado 1), número 1.º, que se refiere a las actas de se-

siones que celebre cualquier Organismo o Corporación pública. La única justificación de este precepto es que aquí se establece un timbre superior al que en el artículo 142 se fija para documentos análogos (15).

Estos tres documentos que acaban de citarse se reintegran mediante timbres móviles.

b) *Títulos profesionales*.—El artículo 146 en los apartados 1) al 3), ambos inclusive, contiene las normas relativas a esta clase de documentos específicos. El apartado 1) enumera concretamente los títulos de los que se hace referencia y de esta enumeración hay que destacar que con el número 8.º aparece por primera vez en la legislación del Timbre el gravamen genérico de los títulos profesionales al decir que están sujetos a un reintegro de 25 pesetas todos aquellos títulos y diplomas que habiliten para el ejercicio de profesiones y oficios y para los que no se haya establecido un reintegro específico. La jurisprudencia administrativa se ha inclinado decididamente a someter a la tributación prevista en este apartado todos aquellos documentos que son condición necesaria para el ejercicio de cualquier actividad profesional (16).

De los otros dos preceptos que el Reglamento dedica a los títulos profesionales, el segundo carece de verdadera importancia, porque se limita a señalar las formas de reintegro y no establece, además, una forma de percepción única, sino de utilización indistinta. Pero el apartado 3) define una omisión de reintegro muy especial, dentro no sólo de la técnica del Impuesto de Timbre, sino, incluso, de la finalidad propia de un precepto fiscal.

Se reputa omisión de reintegro la utilización o empleo indebido de títulos y diplomas y, en realidad, este supuesto debe encuadrarse dentro del Código Penal (artículos 320 al 324). Es posible que su razón de ser radique en que también por vía administrativa se trata de evitar este uso o empleo indebido, pero creemos que la acción administrativa para este caso concreto no ha de ser eficiente ni por la cuantía de tal sanción, ni por la forma en que normalmente discurren las relaciones jurídicas tributarias.

c) *Títulos nobiliarios y honoríficos*.—La ayuda que para el reintegro de esta clase de documentos nos proporcionan los apartados 4) al 10), ambos inclusive, del artículo 146 del Reglamento de Timbre es bastante precaria, si por una parte, hay una remisión a las Leyes o disposiciones que establezcan o regulen los honores o condecoraciones, existe una exención para todas las Ordenes Civiles y Militares concedidas por méritos de guerra a los soldados de clases de los Ejércitos de Tierra, Mar y Aire. Además, solamente será exigible el reintegro de los

(15) También en la Ley de 1932 (art. 32) había una distinción formal entre las actas de sesiones de los claustros, Universidades e Institutos y las de los demás Organismos oficiales, pero aquí el gravamen era idéntico.

(16) Sobre el concepto de títulos y diplomas deben tenerse presentes las consideraciones hechas al estudiar los títulos de funcionarios.

títulos cuando acrediten honores y condecoraciones sometidas, a su vez, al Impuesto sobre Grandezas y Títulos, Condecoraciones y Honores, con lo que fácilmente puede justificarse nuestra aserción inicial, sobre la necesidad de una nueva regulación en esta materia concreta que intentó, sin éxito, conseguirse en la Ley de 23 de diciembre de 1959.

Teniendo en cuenta el último inciso del apartado 8) que establece un timbre fijo en concepto de certificación para aquellos títulos nobiliarios y honoríficos que no resulten gravados a través de estos preceptos, este reintegro será el que se aplique en la mayor parte de los casos, sobre todo cuando se trata de honores o condecoraciones de pequeña importancia.

d) *Documentos de la propiedad industrial* (17).—El apartado 1) del artículo 148 permitiría configurar que los documentos allí regulados con aquellos que acreditan el derecho de la propiedad industrial, pero, sin embargo, el estudio más detenido nos llevará a la conclusión de que no se trata de todos, sino de algunos de ellos, aunque sean los más caracterizados e importantes (18). De todas formas ha de dárseles una interpretación amplia. Por ejemplo, dentro de los títulos de modelos deben comprenderse tanto los de utilidad, como los industriales y los artísticos de aplicación industrial.

El apartado 2) y el 3) de este artículo plantearía una contradicción, pues el devengo se sitúa en el momento de la concesión inicial, pero también las renovaciones periódicas están sujetas al impuesto. Es posible que para armonizar tales preceptos pudiera considerarse que el reintegro inicial no es el total y se va completando en las sucesivas renovaciones. Estimamos que esta construcción resulta demasiado artificiosa y es más acorde con el Impuesto reconocer que en cada una de las renovaciones existe o se extiende un nuevo documento y que, por lo tanto, surge una nueva obligación de impuesto (19).

A excepción del reintegro de las patentes de invención que pueden satisfacerse mediante estampación directa por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, la forma de percepción del reintegro es mediante timbres móviles.

e) *Documentos de la navegación marítima y aérea*.—No se trata

(17) Véase el Estatuto de 26 de julio de 1929, texto refundido aprobado por R. O. de 30 de abril de 1930.

(18) Así ocurre con las películas cinematográficas (Título VI del Estatuto) y que no pueden considerarse exclusivamente incluibles en la propiedad intelectual.

(19) Aunque el apartado 3) del artículo 148 del Reglamento de Timbre se refiere a los títulos de patentes, marcas, nombres comerciales o cualesquiera otras modalidades de propiedad industrial cuya inscripción haya de renovarse periódicamente, resulta innecesario recordar que se refiere a aquellos documentos concretos contenidos en los números 1.º al 6.º del apartado 1) del artículo indicado, pero no creemos que haya inconveniente legal para trasladarlo a todos los casos que puedan producirse en las diversas modalidades de propiedad industrial.

del gravamen de los documentos expedidos con ocasión de la navegación marítima y aérea, como se dice en el apartado 1) del artículo 149, sino, en realidad, de documentos que en cierta manera o son significativos de la propiedad de las naves o aeronaves, o acreditan el cumplimiento de las condiciones precisas para su circulación y tráfico. También están especialmente enumerados en el apartado 1) y no es susceptible de referir esta clase de documentos a aquellos otros supuestos que no están aquí incluidos especialmente.

Si se examina detenidamente este precepto se apreciará con facilidad que se refiere fundamentalmente a la navegación aérea, pues de los documentos mencionados en el apartado 1) de este artículo 149, cuatro son propios, exclusivamente, de la navegación aérea (20). Es posible que se deba a la regulación mercantil del buque, e incluso a las características especiales de la navegación marítima de naturaleza esencialmente privada, contrapuesta a la aérea, fundamentalmente administrativa y en régimen de monopolio o, al menos, de fuerte protección estatal (21).

Son de aplicación las indicaciones hechas antes acerca de los supuestos de renovación de tales documentos, y aunque el precepto reglamentario (apartado 2) se refiere sólo a las patentes de navegación marítima, extendiendo los casos de renovación tanto a la transmisión del buque como al cambio de destino o a cualquier otra causa, creemos que, por la razón, ya apuntada, de que en estos supuestos de renovación lo que hay es un nuevo documento, resulta lógico extender la conclusión sentada en el Reglamento sólo para las patentes, a todos los demás documentos incluidos en el apartado 1).

f) *Derechos de registro de especialidades farmacéuticas* (artículo 150 del Reglamento).—Existe una Tarifa especial para la regulación de estos derechos de registro y, aunque, aparentemente, el artículo 150 parece despojar de todo carácter documental a la exigencia de este reintegro, si tenemos presente la Tarifa especial, veremos que en realidad se trata de reintegrar los documentos que se producen. Se habla en ella de autorizaciones de apertura, de autorizaciones para transferencia de laboratorios, de documentos acreditativos del registro de especialidades, de transferencias de éstas, de informes o certificados expedidos a favor del interesado, de toma de razón de los nombramientos de los farmacéuticos que dirijan los laboratorios, de certificados y autorizaciones para la preparación y venta cuando la especialidad se autorice. Es decir, que la base documental propia del Timbre del Estado se cumple, y la existencia de una tarifa especial para el registro de especialidades farmacéuticas se justifica por razón de unos reintegros

(20) Son aplicables a la navegación aérea el R. D. de 25 de noviembre de 1959 y el Reglamento de igual fecha.

(21) En el Código de Comercio y sobre todo en el Reglamento de Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956 se contiene la regulación de esta materia.

especiales y más elevados que los que normalmente hubiera de aplicarse de no existir este precepto.

Este precepto, en realidad, es un antecedente directo de la moderna y actual regulación de las tasas y exacciones parafiscales, pues a través del reintegro de estos documentos se pretende recaudar una tasa por el denominado derecho de registro de especialidades farmacéuticas. Tan es así que habría que pensar muy seriamente si con independencia del timbre señalado a estos derechos de registro, debieran todos estos documentos a que nos hemos referido anteriormente, reintegrarse en la forma que resultare de la aplicación de los preceptos que regulan el reintegro de los documentos genéricos de la actividad administrativa. La percepción del impuesto se realiza mediante papel timbrado de pagos al Estado, pero aquí, y esto es sintomático, se habla de ingreso en vez de reintegro, expresión utilizada normalmente por los textos legales del Timbre del Estado. Es una razón más para considerar estos derechos de registro de especialidades farmacéuticas como una tasa o exacción que se recauda mediante papel timbrado y cuya diferenciación fundamental con las demás tasas y exacciones parafiscales estriba en que al efectuarse mediante papel timbrado de pagos al Estado, los ingresos que producen van directamente a éste y no se destinan a dotar el servicio.

g) *Pasaportes y autorizaciones gubernativas*.—El concepto muy específico de pasaporte, no necesita de concreción alguna, mientras debe tenerla el otro documento gravado en el artículo 151, porque los permisos, salvoconductos y autorizaciones son documentos de carácter genérico que obligan a una mayor precisión. Esta última clase de documentos se concreta en el Reglamento por una circunstancia positiva, que se concedan o extiendan por los Gobernadores Civiles o sus delegados y por otra razón negativa, que no tengan establecido un reintegro determinado. En realidad, la circunstancia positiva de carácter subjetivo amplía extraordinariamente el ámbito de los permisos (22), salvoconductos y autorizaciones, ya que en la esfera de la Administración Central en las provincias existe una verdadera riqueza de permisos gubernativos que debieran encuadrarse dentro de este precepto. El número 57 de la Tarifa, que es aplicable, es el mismo que corresponde a los documentos administrativos genéricos, de aquí que sin la existencia del precepto, que comentamos, se hubiera llegado a la misma conclusión en cuanto a su reintegro.

Consecuente con las declaraciones que vienen haciéndose en los artículos 148 y 149 sobre renovaciones, aquí también se contempla declaración análoga, aunque se identifica la renovación con la prórroga, ideas que no son antitéticas, sino, por el contrario, permiten resolver dudas que en la práctica no dejan de presentarse.

(22) Téngase en cuenta el Decreto de 10 de octubre de 1958 regulando las atribuciones y deberes de los gobernadores civiles.

h) *Licencias de uso de armas.*—El artículo 152 del Reglamento se refiere a los documentos que genéricamente pueden recogerse bajo la denominación indicada. Su análisis pone de manifiesto que es insuficiente para encuadrar todos los documentos de que tratan los apartados 1) al 6), ambos inclusive, del precepto mencionado.

Si recordamos lo dicho sobre lo que constituye la esencia fundamental de los documentos específicos de la actividad administrativa, la licencia es uno típico, pues mediante ella se concede facultad para llevar o poseer armas de fuego, cortas o largas, rayadas, cuya tenencia o llevanza está prohibida según el artículo 5.º del Reglamento de Armas y Explosivos de 27 de diciembre de 1944 (23).

El apartado primero se refiere:

1.º *Licencias de uso de armas en general* que autoricen a llevar o poseer armas de fuego, cortas o largas, rayadas, cuya clase se establece en el artículo 5.º del mencionado Decreto de 27 de diciembre de 1944 y se desarrolla en los artículos 81 al 87, ambos inclusive, del mismo cuerpo legal. Se exceptúan de imposición, no de licencia, las que se expidan a favor de militares, autoridades o personal que por su cargo tengan derecho a licencia, conforme al artículo 86. Son las llamadas licencias tipo D y tipo E (24).

2.º *Las licencias de uso de armas de caza.*—Aunque fiscalmente tienen esta denominación, su verdadero nombre, según el Reglamento de 27 de diciembre de 1944, es el de permisos de armas, que el artículo 6.º establece para las escopetas y que habrá de poseerse independientemente de la guía de pertenencia y licencia de caza, compatible con las licencias anteriormente relacionadas.

3.º *Las licencias para cazar.*—En el artículo 69 de ese Reglamento se establece esta clase de licencias, independiente del permiso de armas para tenencia y uso de escopetas y que se conserva exclusivamente a efectos de tributación y para cumplimiento de los preceptos de la Ley de Caza de 16 de mayo de 1902. La licencia de caza exige como presupuesto previo el permiso de armas.

(23) Los preceptos de este Decreto deben tenerse muy en cuenta para comprender y dotar de contenido a estas licencias. Incluso el capítulo 6.º de este Reglamento contiene una serie de prohibiciones y de documentos a extender, de gran importancia desde el punto de vista fiscal y aún más desde el de los documentos administrativos.

(24) 1.º Procuradores en Cortes, autoridades judiciales, civiles o administrativas, individuos de los Cuerpos y Organismos considerados como auxiliares para el mantenimiento del orden público, los Mandos y Jerarquías de F. E. T. y de las J. O. N. S. que se indican; 2.º Las licencias tipo E en realidad no se extienden como las otras, pues consisten en que se considerarán como tal clase las licencias, carnet militar, tarjetas de identidad o documento análogo de los generales, jefes, oficiales, suboficiales y asimilados de los diversos Ejércitos, Guardia Civil y Policía Armada y de Tráfico, Cuerpo General de Policía y las clases e individuos de la Guardia Civil y Policía Armada y de Tráfico.

Estas clases de licencias que acabamos de resumir se complementan, desde el punto de vista fiscal, por el apartado 2) del artículo 152 al considerar como licencias, a efectos fiscales, no sólo los permisos o autorizaciones que para uso legal de armas se concedan, dentro de sus atribuciones, por toda clase de autoridades o funcionarios, sino también las licencias de caza o pesca extendidas por los particulares. Si se estudian detenidamente los diversos artículos del Reglamento de Armas y Explosivos, se verá que en muchos de ellos se establece la necesidad de autorizaciones, permisos o guías para la circulación de las armas (25), lo que podría llevar a considerar que fiscalmente todas estas clases de permisos o autorizaciones habrían de calificarse como licencias. Pero la misma definición genérica de licencia, a efectos fiscales, contiene una limitación, porque es preciso que esos permisos o autorizaciones vayan encaminados a otorgar o conceder el uso legal de las armas, por lo que habría que exceptuar todos aquellos otros permisos o autorizaciones que, aunque relativos a la circulación de armas en general, no concedan la facultad del uso o empleo de ellas para el fin propio de las armas. El caso del préstamo por los particulares de armas de cazar previsto en el artículo 32 a quienes estén provistos de la correspondiente licencia de caza y que consiste en una autorización para su uso durante diez días y precisamente para cazar, debe en cambio integrarse en este precepto fiscal (26).

Además de las exenciones a que antes hemos hecho referencia, el artículo 152, apartado 11), de este Reglamento exime de reintegro las licencias extendidas a favor de los guardas jurados o de las personas que tengan asignado algún servicio público social por la Dirección General de Seguridad.

La base para la aplicación del reintegro previsto en el número 43 de la Tarifa se encuentra en la renta o alquiler anual que satisfaga el usuario de la licencia o las personas bajo cuya dependencia viva. Este es el criterio fundamental para la determinación de la base, pues otros, que después estudiaremos, tan sólo han de aplicarse ante la imposibilidad de utilizar aquél. Aunque el criterio es de clara comprensión, conviene destacar que al referirse a las personas bajo cuya dependencia viva el usuario de la licencia, no se refiere a una dependencia de tipo laboral, sino a una familiar o de potestad jurídica (hijos, hermanos, padres, etcétera), que convivan con el arrendatario en su propio domicilio (27).

(25) Artículos 17, 32, 33, 37, 40, 44, etc., del Reglamento de Armas, Pólvoras y Explosivos de 27 de diciembre de 1944.

(26) Esto se basa no sólo en las consideraciones acabadas de hacer, sino también porque, como se recordará, el precepto habla de las licencias de caza o pesca extendidas por los particulares y que, a efectos fiscales, se consideran incluidas en el artículo 152 con todas sus consecuencias.

(27) Para probar la base señalada ha de utilizarse solamente el original o duplicado del contrato de inquilinato y, en defecto de éste, el último recibo expedido por el

Cuando los solicitantes vivan en fincas de su pertenencia o se desconozca la renta anual, se tendrá en cuenta el producto íntegro a efectos de la Contribución Urbana (28).

Estas excepciones al principio general de determinación de la base no dejan de presentar los mismos problemas que existen en los contratos de suministro, que, como se recordará, también tienen como módulo la renta o alquiler anual y, en su caso, el producto íntegro. Como solución a todos ellos creemos que práctica y legalmente deben considerarse incluidos en el último grado de la escala y, por lo tanto, les corresponderá satisfacer la licencia de 27,50 pesetas (29).

El Reglamento prevé aún otras hipótesis para los casos en que el solicitante viva en hoteles o pensiones. Establece como base para aplicar el número 43 de la Tarifa, la clase y categoría del establecimiento en que el interesado se hospede, para lo cual se tendrá en cuenta la clasificación realizada por las Delegaciones Provinciales de Turismo.

Los tipos impositivos figuran en el número 43 de la Tarifa, donde se tienen en cuenta los dos criterios que rigen su aplicación, ya que aunque en el número 43 solamente se habla de renta y de hospedaje, dentro del concepto de renta debe incluirse también la cuantía que represente el producto íntegro cuando no pueda aplicarse el criterio de la renta o alquiler anual.

En el artículo 152, en su apartado 6), se establece una sanción especial para los casos de falta de licencia al gravar con timbre de 50 pesetas las órdenes de devolución de armas recogidas por falta de licencia. Esta sanción indirecta es compatible con las que puedan aplicarse de acuerdo con el artículo 222 del Reglamento. Aunque a primera vista, al no existir licencia y, por lo tanto, documento, no puede hablarse de omisión de reintegro, debe tenerse en cuenta que como quiera que todas estas licencias son necesarias para el uso de armas, según el Reglamento de 27 de diciembre de 1944, la realidad del hecho del empleo de armas determinaría la aplicación de lo previsto en el artículo 30 del Reglamento sobre documentos preceptivos u obligatorios y a todos los efectos fiscales se consideraría como omisión de reintegro, y, por lo tanto, además, sancionable según el artículo 222.

propietario del inmueble, por lo que en los casos en que tampoco existiera éste, el usuario de la licencia deberá solicitar del propietario del inmueble la extensión de un recibo acreditando el último pago de la renta o alquiler anual.

(28) La prueba de esta base se efectuará mediante el oportuno certificado de la Administración de Propiedades en las Delegaciones de Hacienda.

(29) Estas apreciaciones son para los supuestos de que no proceda fijarse la renta anual por cualquier otra circunstancia distinta de la de vivir el solicitante en las fincas de su pertenencia. Es el caso de porteros, guardas privados, obreros con derecho a vivienda, etc. En los casos de que el solicitante sea propietario de la finca en que vive, considerar como base el producto íntegro que la finca tenga señalado por la Contribución Urbana nos parece que es, dentro del precepto, el único criterio aplicable.

El reintegro de las licencias enumeradas se satisface mediante el empleo de documentos timbrados especiales.

i) *Guías de propiedad*.—Este mismo artículo 152 desarrolla los preceptos fiscales relativos a las guías que acreditan la posesión o tenencia de armas. En el artículo 7.º del Reglamento de 27 de diciembre de 1944 se las denomina guías de pertenencia, pues aunque la licencia o el permiso de armas autoriza la tenencia de una o varias armas, es preciso que cada una que se posea esté prevista de una guía de pertenencia, donde se contenga una completa reseña del arma, a la que debe acompañar en todos los casos de uso, reparación, depósito, etc. Los preceptos fiscales configuran estas guías con carácter personal. Aunque en el apartado 8) se obliga a solicitar y obtener la expedición de otra nueva cuando se cambie la posesión o tenencia de las armas, estimamos que no es simplemente para estos estados posesorios, sino en los supuestos de venta o transferencia de propiedad, si bien puede considerarse que existe tal presunción en los casos de una posesión o tenencia prolongada de las armas, pues si existen permisos para armas de cazar, hemos visto que estaban limitadas en el tiempo, máxime cuando el carácter personal de tales guías obliga a que éstos cambios se documenten debidamente.

Las clases de guías de propiedad que los preceptos fiscales contienen son tres en realidad. Aunque en el precepto se habla de cuatro, la circunstancia de que las armas que no sean de caza y las armas cortas tributan en general por el mismo número de la Tarifa, permite reducir en esta clasificación fiscal a los tres supuestos indicados (30).

También estas guías deben ir extendidas en el documento timbrado especial que con el expresado objeto expende el Estado.

j) *Licencias municipales*.—Aunque el rótulo del artículo 153 es:

(30) La tercera clase de guías de pertenencia, es decir, armas que no sean de fuego, armas blancas en la terminología del Reglamento, es difícil de configurar, aun a efectos fiscales, porque los artículos 99 al 106, ambos inclusive, del Reglamento de 27 de diciembre de 1944, cuando se trata de armas blancas se limitan a señalar las que no pueden fabricarse o autoriza su libre circulación, pues para la adquisición de cuchillos de monte o caza, que pudieran considerarse como las armas blancas sujetas a un permiso, éste no es necesario cuando ya se tenga la correspondiente licencia de armas y donde, además, los datos de la licencia de armas se harán constar en la guía de pertenencia, según el artículo 7.º de este último Reglamento. Si no es precisa la licencia o permiso de armas, fácilmente puede colegirse que no es tampoco necesaria la guía de pertenencia.

Asimismo se exceptúan las que representan un recuerdo histórico, las destinadas a usos domésticos y las necesarias en la vida del campo. Para comprender estas excepciones deben tenerse presentes los artículos 48 y el 100 del Reglamento de 27 de diciembre de 1944.

También se exceptúan de reintegro las guías de tenencia o posesión de escopetas o armas de entrenamiento infantiles de 6 a 9 milímetros y calibre 22 americano. (Esta es una declaración del Reglamento de Timbre.)

genérico, en realidad se incluyen en él solamente tres clases de licencias municipales:

a) *Licencias para edificaciones.*—Lo fundamental de los preceptos relativos a ellas es el concepto amplio que sobre obras de edificación tiene el Reglamento. Este en su apartado 1) considera incluidas las obras que tengan por único objeto el ornato de fachadas. Este criterio se corrobora por el número 44 de la Tarifa, que establece los distintos tipos impositivos, e incluye en el concepto de obras de edificación las de revoco o pintura de las fachadas. En realidad, con ello no hace más que confirmar el criterio anterior de la legislación de Timbre, e incluso de la jurisprudencia. La primera, en el artículo 101 de la Ley de 18 de abril de 1932, y la segunda, en la Sentencia de 30 de Abril de 1903, habían destacado que se encontraban sujetas a gravamen toda clase de licencias, cualquiera que fuera la importancia de las obras.

Los otros dos apartados, que se refieren a las licencias de obras, se limitan a dar normas para la fijación de la base. Así: 1.º Las licencias para edificaciones fuera del casco de población y siempre que tales edificaciones no formen agrupaciones urbanas se considerarán incluidas en el grupo de poblaciones menores de 10.000 habitantes, cualquiera que sea el que tenga el término municipal donde se edifiquen. 2.º Para el supuesto de edificios de varias plantas, se tendrá en cuenta la suma de la superficie horizontal que corresponda a las diferentes plantas.

b') *Licencias para la apertura de industrias, comercios, oficinas u otros establecimientos públicos.*—Todos aquellos supuestos en que se exija por los Ayuntamientos licencias o permisos para abrir toda clase de establecimientos, deben gravarse con el timbre gradual correspondiente, con independencia de los derechos y tasas municipales. El artículo 67 del Reglamento del año 1909 sometía ya a reintegro esta clase de licencias para la apertura de establecimientos públicos. Este último carácter debe tenerse como sustantivo a estos efectos, ya que la referencia a industrias, comercios u oficinas se hace siempre sobre la base de que signifique apertura de locales, y no autorización para realizar determinadas industrias o comercios. El concepto de apertura exige la realidad de habilitar un local para el ejercicio de industrias, comercios o simplemente abierto al público. Es posible que las Ordenanzas que regulan esta clase de licencias municipales se excedan en este criterio apuntado, lo que producirá en la práctica una ampliación del concepto que acerca de esta licencia tiene el impuesto de Timbre. Pero hay que atribuir esta ampliación a las indicadas Ordenanzas municipales, ya que se limitan simplemente a exigir la licencia municipal, aunque el presupuesto de hecho de estas licencias no corresponda a la que pretendió señalar el impuesto. Se trata de un presupuesto remoto que debe ser ignorado cuando existe el presupuesto inmediato de la expedición de la licencia.

c') *Licencias para ocupar puestos al aire libre en las calles y plazas.*—El artículo 67 del Reglamento anterior solamente gravaba estas

licencias cuando se expedían por un año o más. Esta limitación ha desaparecido en el Reglamento actual, lo que en la práctica puede dar lugar a un reintegro excesivo, pues aunque se aplica el número 4.º de orden, apartado 1.º, del número 44 de la Tarifa, o sea los tipos mínimos, si se tiene en cuenta que estos permisos o autorizaciones para ocupar puestos al aire libre pueden ser diarios, el timbre resulta oneroso.

Pudiera deducirse el importe de este reintegro teniendo en cuenta que en estos casos no existe verdaderamente licencia y tan sólo un recibo acreditativo del derecho o tasa correspondiente por ocupación de la vía pública. Pero como estos recibos se consideran necesarios para ocupar puestos al aire libre, estimamos que no puede hacerse tal interpretación, que, justificada por el deseo de evitar una tributación excesiva, no sería exégesis correcta del precepto. En cambio, debe tenerse en cuenta que aquí han de incluirse las licencias para ocupar puestos, lo cual, al indicar una situación estable o de posición, no permitiría incluir las licencias para industrias en ambulancia, o sea aquellas que no tienen puestos fijos y determinados.

Todas estas licencias municipales deben ser talonarias, de forma que si la licencia es el talón, debe existir una matriz donde se haga figurar el reintegro, y se eligirá la constancia del signo equivalente en las licencias o talones.

k) *Documentos de Aduanas.*—El artículo 407 de las Ordenanzas de Aduanas establece con carácter general que los documentos que las Aduanas expiden son de dos clases: 1.ª Documentos que deban extenderse en papel timbrado, y 2.ª Los que se extiendan en papel común, con arreglo a modelo y que, por tanto, necesitan el reintegro con sellos del Timbre. En realidad, existe también una tercera clase: documentos que pueden extenderse en papel común y que no deben llevar el reintegro con sellos de Timbre. A esto se refiere concretamente el apartado 4) del artículo 154 al decir que cuando los documentos regulados en tal artículo se extiendan de oficio y entre dependencias aduaneras, no estarán sujetos a reintegro.

La relación de los documentos comprendidos en las dos primeras clases se contienen, respectivamente, en la segunda Tarifa especial de la Ley del Timbre y en el apartado 2) del artículo 154 del Reglamento.

Interesa destacar que el producto de estos documentos timbrados especiales de Aduanas, o sea, los contenidos en la segunda Tarifa especial de la Ley del Timbre, se considera como ingreso de la renta de Aduanas y, por lo tanto, no se incluye dentro de los propios del Timbre del Estado.

l) *Documentos de carácter militar.*—Son tres los documentos que el artículo 155 del Reglamento incluye dentro de esta clase de documentos específicos de la actividad administrativa. Las cédulas de premio de constancia, las solicitudes o instancias de los generales, jefes y oficiales de los diversos ejércitos en asuntos de servicio y los finiquitos, rela-

ciones o balances que produzcan cargo o descargo para los perceptores de caja. Junto a estos documentos se establece una exención para los documentos de los individuos de tropa de los Ejércitos y cuerpos asimilados y para las certificaciones referentes a los mismos (31). Si se compara este artículo del Reglamento con los artículos 51 al 58, ambos inclusive, de la anterior Ley, se podrá apreciar que se ha reducido su contenido, pero en esta reducción se han conservado como vestigio esos tres documentos que, o no son significativos y especialmente militares (instancias y solicitudes), ó no tienen verdadera importancia (cédulas y finiquitos).

No obstante, queda sin resolver el problema del reintegro correspondiente a toda la gama de documentos militares que reflejaba la legislación anterior y cuya omisión en ésta no significa que no existan o puedan producirse actualmente. A esto debe añadirse que el artículo 58 de la Ley de 1932 contenía una serie de exenciones que no han sido recogidas expresamente por la actual legislación y que, por aplicación del apartado 1) del artículo que comentamos, deberán reintegrarse. Es decir, que si la intención del legislador ha sido reducir la lista de documentos de carácter militar sujetos a gravamen, esta intención no se ha conseguido con el texto legal, pues lo único que se ha hecho ha sido cambiar el reintegro que pudiera corresponderles. Incluso con los documentos especialmente citados, al someterse al número 57 de tarifa significa que las instancias, solicitudes y cédulas de los militares han de llevar un reintegro más reducido que el que les hubiese correspondido de aplicarles los preceptos genéricos.

m) *Documentos relativos al Registro Civil.*—Los documentos llamados a tributar son:

1.º *Actas.*—Actas originales por las que se concede consentimiento o consejo para contraer matrimonio, así como las denegatorias de estos actos.

2.º *Expedientes de matrimonio civil.*—Aunque en éstos el gravamen señalado es aplicable al primer pliego o página, debe tenerse en cuenta que en esta clase de expedientes, como en todos los que pueden

(31) A la exención de documentos a que se refiere el apartado 3) del artículo 155 debe unirse la que reconoce el artículo 172 para los pasaportes que se expiden a funcionarios militares por asuntos de servicio (número 9 del artículo 172), e igualmente recordar las exenciones para los títulos de las diferentes Ordenes civiles o militares que se conceden por méritos de guerra a los ejércitos o cuerpos militares.

Por cierto que entre la redacción que se da al apartado 3) del artículo 155 y el número 7) del artículo 172, que se refiere también a certificaciones y documentos, existe una diferencia, porque en este último precepto se matiza con el requisito de que para que se produzca exención deben producirse como consecuencia del servicio militar. Teniendo en cuenta el artículo 89 de la Ley, que se basa también en esta circunstancia, tendrá que considerarse que el apartado 3) del artículo 155 debe considerarse corregido en esa forma.

producirse, son de aplicación las reglas generales establecidas en el artículo 25 del Reglamento.

3.º Las *certificaciones* de nacimiento, matrimonio, defunción, ciudadanía (32), vecindad civil, de actas de consentimiento o de consejo para contraer matrimonio (33), de expedientes de matrimonio civil, de toda clase de documentos existentes en el Registro Civil y negativas de toda clase de asientos (34).

4.º *Fes* (vida, domicilio, residencia y estado) (35).—El artículo 363 del Reglamento del Registro Civil dice que la vida, soltería o viudez se acreditan por la correspondiente fe del encargado, por lo que en este cuerpo legal sólo se regulan la primera y la última de las indicadas; a

(32) Esta expresión no es utilizada actualmente, pues el Reglamento del Registro Civil de 14 de noviembre de 1958 la denomina: Nacionalidad.

(33) Como podrá apreciarse no se trata del gravamen de las actas sujetas en apartado distinto, sino de las certificaciones que puedan producirse, y aunque el Reglamento no lo diga, se refiere tanto a las denegatorias como a las que autoricen o concedan tal consentimiento o consejo. Si normalmente las certificaciones suelen suponer un reintegro inferior al del documento a que se refiere, en este caso las certificaciones de las actas denegatorias llevan uno superior al de la propia acta.

(34) En este precepto (número 8 del apartado 2) del artículo 156), así como en el 2.º, apartado 9), se señala el gravamen correspondiente a todas las certificaciones que se produzcan con referencia a los asientos del Registro, e incluso a aquellas que acrediten la inexistencia de toda clase de asientos. Aunque siempre las certificaciones del Registro Civil han llevado un reintegro inferior al normal para esta clase de documentos, y no es excepción el Reglamento vigente, la realidad actual no es así, pues como quiera que para esta clase de certificaciones—ya lo hemos indicado anteriormente—no son de aplicación las tarifas del artículo 142, apartados 5), 6) y 7), que establecen un timbre único, cualquiera que sea su extensión, resulta que la realidad de fijar un timbre inferior cuantitativamente no resuelve nada.

Los artículos 17 y siguientes del Reglamento del Registro Civil de 14 de noviembre de 1958, establece las normas generales respecto a las certificaciones, mediante las cuales se manifiesta la publicidad del Registro Civil, normas que pueden ser de cierto interés a efectos de la aplicación del impuesto (necesidad de solicitud escrita para algunas clases de certificaciones, libro de familia y filiación, etc.), y, sobre todo, al regular un documento que denomina «nota simple informativa» de los extremos que pudiendo certificarse, se limitan a dar fe sin garantía. Creemos que, a efectos fiscales, estas notas simples e informativas deben llevar el mismo reintegro que las certificaciones, teniendo en cuenta que el concepto de éstas se contiene, no en el artículo 156 del Reglamento, sino en el 142, apartado 5), que es el que ha de considerarse a efectos fiscales como definidor de esta clase de documentos. Ahora bien, tampoco en estas simples notas informativas pueden aplicarse las normas contenidas en el artículo 142, apartados 5) y 7), respecto a tamaños y dimensiones.

(35) Estuvimos dudando si encabezar este grupo de documentos con la indicación de documentos de las clases pasivas, pero la utilización normal de la palabra «fes» para indicar las diversas variedades y categorías de ellos, nos aconsejó utilizar esta denominación, aunque la primera hubiera estado justificada porque la especialidad de estos documentos solamente radica en la circunstancia de ser referidos a clases pasivas.

los Ayuntamientos incumbe extender las otras dos clases de fe indicadas en el apartado 3) del artículo 156 del Reglamento. Las características de estos documentos es ser, fundamentalmente, una certificación de la misma naturaleza que las indicadas en el número anterior, pero aquí se ha pretendido establecer un gravamen diferente, que, si es igual en algunos casos, es sensiblemente inferior en los supuestos de referirse a clases pasivas, cuya pensión no exceda de 1.500 pesetas. Esta circunstancia de hecho de referirse a clases pasivas es la que, a efectos fiscales, califica las fes que estamos considerando, pues en el supuesto de que no sean documentos de clases pasivas, nos encontraremos con verdaderas certificaciones.

Completan estas ideas acerca del hecho tributario de este concepto impositivo las exenciones contenidas en el apartado 6), de las cuales solamente la tercera (licencias de enterramiento y certificados de defunción) es verdaderamente específica, ya que las otras dos (documentos expedidos a favor de pobres de solemnidad y los que se reclamen por alguna autoridad), más o menos implícitamente, hubiesen podido fundarse en los propios preceptos reguladores de los documentos genéricos de la actividad administrativa. En los documentos expedidos a favor de pobres de solemnidad y los extendidos a requerimiento de alguna autoridad, se exige la constancia de la situación de hecho de los primeros y en los segundos que no sean reclamados por la autoridad como consecuencia de petición de parte interesada. La primera situación podrá justificarse por las relaciones de beneficencia que constan en los Ayuntamientos, sin que los encargados de los Registros puedan, sin esta comprobación, extenderlas con carácter gratuito. Para el supuesto segundo será preciso que en la reclamación hecha por la autoridad se haga constancia expresa de que no existe parte interesada, pero creemos que el encargado del Registro que ha de expedirla puede analizar si por otros hechos o antecedentes que obren en la propia petición o en el Registro puede considerarse que no es así.

En las licencias de enterramiento se exige que sean extendidas por el Juzgado, por lo que si éstas se expiden por cualquier otro organismo o entidad, no pueden encontrarse incluidas en este precepto. Asimismo los certificados de defunción han de ser extendidos por el propio facultativo que haya asistido al difunto y tener, además, como finalidad la inscripción de este hecho en el Registro Civil (36).

(36) En realidad, estas exenciones, como todo el artículo 156, reproducen en resumen el contenido de los artículos 62 y 63 de la Ley de 18 de abril de 1932. En estos artículos se limitaba la exención a las certificaciones, no a todos los documentos. Asimismo, cuando se refería a la exención de las certificaciones reclamadas por autoridades a instancia de parte interesada, se hacía la excepción de que esta parte no hubiera obtenido declaración legal de pobreza. En realidad, la excepción a la excepción, que aparentemente sobra, no es así, porque las situaciones de pobres de solemnidad y de pobres en el sentido legal, son completamente diferentes.

2. Los documentos relativos al Registro Civil, como los que se producen en toda clase de Registros, tienen como finalidad acreditar los asientos de los libros correspondientes y, excepcionalmente, gravar los propios asientos o situaciones que puedan deducirse de los hechos conocidos o acreditados ante el propio encargado del Registro. Aunque el Reglamento en el artículo 156 solamente se refiere a determinados documentos, la finalidad que consideramos como propia del precepto e incluso los dos últimos números del apartado 2), permiten afirmar que todos los documentos que satisfacen esta finalidad se encuentran gravados dentro del precepto (37).

3. El sujeto no ofrece especialidad alguna y, por lo tanto, deben entenderse valaderas, como en todos aquellos casos de documentos específicos de la actividad administrativa que no tienen precepto sobre los sujetos, las consideraciones que se hicieron sobre los genéricos de esta misma actividad.

4. Iguales consideraciones que las anteriores respecto al devengo.

5. Los problemas de la base son reducidos, pues en todos estos casos de timbre fijo el legislador los resuelve al establecer el tipo y, por tanto, sólo existen los referentes a la dimensión y clase de escritura que con carácter general se plantean en todos los documentos sujetos al Impuesto. Pero aquí el apartado 5) dispone que cuando los documentos enumerados se refieren a varias personas llevarán el reintegro que corresponda por cada individuo que comprendan, excepto en los expedientes de matrimonio y en las certificaciones de expedientes matrimoniales. Normalmente, este precepto será aplicable a las fes en las que a veces suele darse esta circunstancia.

6. Los expedientes, certificaciones de toda clase y fes que se refieran a clases pasivas cuya pensión exceda de 1.500 pesetas, se reintegrarán con dos pesetas. Las actas denegatorias de consentimiento o consejo, así como las fes que se refieran a clases pasivas cuya pensión no exceda de 1.500 pesetas, satisfarán timbre de 0,25.

7. Estos documentos se reintegrarán con timbres móviles.

n) *Documentos de los Registros Canónicos.*—El apartado 8) del artículo 156 referente a los documentos del Registro Civil, recogiendo el párrafo final del artículo 71 de la Ley, dispone que los documentos expedidos por las autoridades eclesiásticas se reintegrarán en la forma y cuantía que corresponda a los de carácter civil que tengan análoga finalidad. Este precepto parece claro y no necesitaría mayor interpretación, pues aunque ciertas situaciones son exclusivas de los Registros

(37) Incluso al estudiar las certificaciones relativas al Registro Civil hubiéramos podido diferenciar las certificaciones específicas de las genéricas. En las primeras incluiríamos los seis primeros números del apartado 2) y en las segundas los dos últimos, unidos ambos grupos por la circunstancia de producirse con referencia o relación al Registro Civil.

Canónicos (bautismo y certificaciones de sacramentos o actos religiosos) deben recordarse los dos últimos números del apartado 2) del artículo 156 donde se gravan las certificaciones de toda clase de documentos existentes en el Registro Civil o las negativas de sus asientos (38).

o) *Derechos arancelarios.*—Con la misma finalidad que la existente en el artículo 162 de este Reglamento, el apartado 9) del artículo 156 determina que los derechos arancelarios establecidos para la retribución de los servicios del Registro Civil (39) se satisfarán con timbres móviles, correspondiendo al comprobación de su efectividad a la Inspección Técnica del Timbre.

La finalidad de este precepto obedece al propósito de la Hacienda Pública de asegurarse la percepción de los ingresos que se obtengan de los derechos arancelarios establecidos para la retribución de los servicios de la Justicia municipal y del Registro Civil. Comoquiera que el artículo 30 del Decreto de 19 de enero de 1945 establecía un procedimiento mediante el cual obligaba a los propios organismos de la Hacienda Pública a impugnar las decisiones de los jueces sobre los derechos arancelarios procedentes cuando no existiese conformidad con la Hacienda Pública, el Reglamento de Timbre ha cambiado sustancialmente este procedimiento, ya que, por el contrario, la decisión de la Hacienda Pública produce el acto administrativo y sanciona además estos supuestos de acuerdo con las normas generales que sobre esta materia continen la Ley y el Reglamento de Timbre.

Las omisiones de derechos arancelarios pueden producirse por dos circunstancias: porque materialmente no figuren los correspondientes timbres móviles (en el caso del Registro Civil) o el papel de pagos al Estado (actuaciones de la Justicia municipal), o porque se discrepe en la interpretación o aplicación de la respectiva tarifa. Creemos que tanto en uno o en otro caso, al no distinguir el Reglamento, serán pertinentes estas sanciones (40).

(38) Con carácter general debe tenerse en cuenta que aunque el número 8.º del artículo 156 se refiere a certificaciones de toda clase de documentos existentes y el 9.º a las negativas de los asientos, en el primer precepto deben incluirse también las positivas de los asientos existentes en el Registro Civil, no sólo porque en último término los libros de los Registros son, en puridad de doctrina, documentos, sino porque la intención del precepto es gravar certificaciones calificadas por su referencia al Registro Civil.

(39) Base 8.ª de la Ley de 19 de julio de 1944; Decreto de 19 de enero de 1945; Orden de 27 de septiembre de 1945 y Reglamento Orgánico de 2 de julio de 1954 desarrollando la Ley de 22 de diciembre de 1953. En el caso del Registro Civil, los aranceles de aplicación a los expedientes y diligencias son los de 24 de mayo de 1922, con el aumento del 20 por 100 autorizado por Decreto de 26 de julio de 1943.

(40) El apartado 9) del artículo 155 del Reglamento de Timbre tiene su antecedente en el último párrafo del artículo 77 de la Ley.

p) *Documentos referentes al Registro de la Propiedad y demás de carácter oficial.*—La Ley del Timbre en los artículos 72 y 73 contiene los preceptos que el artículo 157 del Reglamento desarrollaría posteriormente, sin que este precepto, como ocurre en la mayor parte de los reglamentarios referentes a los documentos administrativos, contenga novedad o aclaración alguna, que resuelva los problemas implícitos en los preceptos legales de que traen causa los reglamentarios. Tan sólo el artículo 157 y por fuerza de la rúbrica del capítulo 1.º del título 1.º del libro 2.º de la Ley, al referirse a los demás Registros de carácter oficial, ha introducido una referencia concreta al Registro Mercantil y otra inconcreta a las demás clases de Registros oficiales al decir que, a los documentos que se produzcan en estos últimos, se aplicarán, en todo lo pertinente, los preceptos que sobre empleo de timbre son propios de los documentos del Registro de la Propiedad o del Mercantil. Todo esto obliga a una generalización sobre los documentos del Registro de la Propiedad, máxime cuando la alusión al Registro Mercantil no tiene después un contenido o unas apreciaciones convincentes en el contenido del artículo 157.

A) *Documentos genéricos de los Registros oficiales. Ambito del precepto.*

a) *Ambito subjetivo.*—Los documentos que vamos a examinar se producen en el Registro de la Propiedad, en el Mercantil y en los demás de carácter oficial. Pero todas las conclusiones que podamos sentar deben hacerse sobre el examen y consideración de las producidas en el primero de los Registros nombrados. A efectos de la generalización a que hemos hecho antes referencia, no debe olvidarse que el Registro de la Propiedad es un Registro muy especializado y es difícil, e incluso intrascendente a estos efectos, deducir exclusivamente de él los preceptos o disposiciones referentes a los documentos que pueden producirse en los demás Registros. Por eso, la generalización pretendida, basada en las características del propio Registro de la Propiedad, ha de completarse con otra deducida de los propios textos reguladores del Timbre del Estado (Ley y Reglamento) (41).

b) *Ambito objetivo.*—a') *Documentos del Registro de la Propiedad.*—a'') *Documentos genéricos.*—Enlazamos esta cuestión con el concepto de títulos inscribibles, pues aunque los que fiscalmente se han de considerar aquí no son todos ellos. Como primera orientación, consideramos de utilidad este punto de partida.

De acuerdo con el artículo 3.º de la Ley Hipotecaria de 30 de di-

(41) El artículo 157 del Reglamento tiene sus antecedentes inmediatos en los artículos 64 al 68, ambos inclusive, de la Ley de 18 de abril de 1932. Aunque el nuevo texto del Reglamento puede considerarse más sistemático, e incluso se preocupa de formular más que reglas específicas normas de carácter general para resolver los problemas que puedan plantearse, aconsejamos la lectura de estos artículos de la Ley de 1932 para comprender mejor la intención y finalidad del precepto.

ciembre de 1944, texto refundido de 8 de febrero de 1946, se consideran como tales la escritura pública, la ejecutoria o documento auténtico expedido por la autoridad judicial o por el Gobierno o sus agentes. El artículo 34 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947 viene a ratificar, como no podía por menos, el artículo 3.º de la Ley al definir como documentos auténticos los expedidos por el Gobierno o por autoridades o funcionarios competentes para darlos y deban hacer fe por sí solos. No es nuestra pretensión hacer una exégesis de estos preceptos, sino tan sólo sacar conclusiones para la interpretación del artículo 157 del Reglamento de Timbre. El Reglamento Hipotecario anterior (artículo 45), e incluso el artículo 3.º de la Ley Hipotecaria permitía la clasificación normal de los títulos inscribibles en documentos notariales, judiciales y administrativos. No quiere decir que esta clasificación no sea ahora válida, pero no resulta tan claramente del texto legal si se tiene en cuenta la definición que de documentos auténticos hace el artículo 34; mas nosotros la utilizamos porque en cierta manera nos sirve para delimitar la materia de la que vamos a tratar. Nos permite excluir los documentos notariales en la consideración que estamos haciendo de los documentos relativos al Registro de la Propiedad y, por lo tanto, dejar reducidos los problemas a los documentos judiciales y administrativos. Conviene, sin embargo, puntualizar que excluimos los documentos notariales simplemente por tener ya unos preceptos específicos (artículos 57 al 59 del Reglamento), que los regulan detenidamente, pero por imperativo del artículo que comentamos (el 157), esta exclusión no impide que las normas fiscales relativas a los documentos notariales sean de aplicación a los documentos del Registro de la Propiedad.

Nos queda, por tanto, examinar los que hemos denominado documentos judiciales y administrativos para tratar, con ello, de sacar consecuencias. El Reglamento habla exclusivamente de testimonios de resoluciones judiciales y de aquí que haya de precisar este concepto, ya que, como dice ROCA SASTRE (42), los testimonios propiamente dichos no son los traslados o certificaciones de resoluciones, sino de diligencias o actuaciones judiciales.

Por ejemplo, los de las verificadas con motivo de la repudiación de herencia, conforme al artículo 1.008 del Código Civil, los testimonios de las hijuelas de una partición judicial en que no haya habido contención y debidamente protocolizadas. El Reglamento de Timbre no se refiere a estas últimas acepciones, sino que, al hablar de testimonios, incluye a todas las resoluciones judiciales, o sea sentencias, autos, providencias, mandamientos y testimonios, en la acepción estricta antes indicada. Ahora bien, todos estos conceptos, ya sea el ge-

(42) *Instituciones de Derecho Hipotecario*, tomo I, primera edición, segundo tiraje. Bosch, 1942, pág. 220.

nérico de resoluciones, como los específicos de sus distintas clases, están condicionados por la circunstancia de que mediante ellos se inscriben bienes y derechos en el Registro de la Propiedad, por lo que éste será el dato que permitirá, dentro de la acepción genérica de resoluciones o las específicas de los documentos judiciales antes indicados, decidir las sujetas a reintegro. Aunque creemos que con esta advertencia pueden resolverse los problemas que se planteen, ha de tenerse en cuenta que el dato caracterizador de que sirvan para inscribir derechos es más amplio que el término bienes, que también resulta delimitador de los documentos judiciales, que pueden resultar gravados de acuerdo con el artículo 157 del Reglamento. Así estimamos que los mandamientos de embargo, de secuestro, de prohibición de enajenar, como cualquiera de los otros que establezcan trabas en la facultad de disponer (todos estos mandamientos de anotación preventiva dan contenido a las denominadas genéricamente limitaciones judiciales de disponer), han de considerarse incluídos dentro de la expresión de testimonios de resoluciones judiciales que sirven para inscribir derechos en el Registro de la Propiedad, sin que sea obstáculo que estas anotaciones de embargo sean preventivas o no, como parece indicar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 1942.

Además de estos documentos judiciales que pueden y deben incluirse dentro del artículo 157 del Reglamento, hay que hacer alusión, aunque sea simple referencia, a los expedientes de dominio, pues el auto consentido o confirmado del mismo es título inscribible y mediante él se cumple, por tanto, una de las características que matizan los testimonios de resoluciones judiciales a efectos fiscales, ya que mediante él se inscriben bienes, bien por primera vez (inmatriculación), bien para reanudar el tracto interrumpido. Aunque este expediente no sea el único que deba tenerse en cuenta como procedimiento para obtener la reanudación del tracto sucesivo interrumpido, pues existe el basado en las actas de notoriedad regulado en los artículos 288 y siguientes del Reglamento Hipotecario, desde el punto de vista fiscal carecen de importancia, pues lo que ha de inscribirse es la copia expedida por notario, del expediente a que da lugar este procedimiento del acta de notoriedad y, por lo tanto, nos encontramos ante un documento notarial que aun sin la existencia del artículo 157 del Reglamento hubiese resultado gravado de la misma forma (43).

El gravamen de estos documentos cuando se produzcan, es independiente del que hubiera correspondido a otro documento anterior, pues si en el Impuesto de Derechos Reales se grava el acto de trans-

(43) También deben incluirse en este supuesto los denominados documentos fehacientes, a que hace referencia el artículo 298 del Reglamento Hipotecario, no sólo los incluídos en el artículo 3.º de la Ley (escritura pública, ejecutoria o documento auténtico de Autoridad judicial, Gobierno o sus Agentes), sino también los que, según el artículo 1.227 del Código civil, hagan prueba contra tercero en cuanto a su fecha. Claro

misión, en el Impuesto de Timbre, como sabemos, el objeto del gravamen es el documento y todos aquellos que tienen sustantividad tributaria suficiente deben considerarse sujetos al mismo tratamiento fiscal. Así, en los expedientes de dominio, aunque resulte acreditado que se satisfizo el Impuesto de Derechos Reales por el título de adquisición o el alejado como base del expediente de dominio, no procede exención del Impuesto de Timbre, pues existe un nuevo documento (en este caso el testimonio del auto confirmando el título anterior) sujeto al Impuesto por sí mismo y con independencia de cualquier antecedente documental.

Al iniciar estas breves notas de los documentos del Registro de la Propiedad hicimos, más o menos implícitamente, una clasificación entre documentos judiciales y administrativos.

Examinados los judiciales, consideraremos ahora los administrativos, o sea aquellos documentos auténticos expedidos por autoridad o funcionario público no judicial (44).

Pueden consistir en Leyes, Decretos u Ordenes ministeriales o de las Direcciones o Centros administrativos, así como Decretos, Ordenes, Acuerdos o decisiones de otras autoridades u organismos de la Administración Central, Provincial o Municipal. La simple enumeración de todas estas categorías documentales nos indica ya la diversidad de documentos que pueden englobarse bajo esta rúbrica general de administrativos, al objeto concreto del artículo 157 que comentamos. Sin embargo, hay que hacer unas delimitaciones, pues, según dice este mismo precepto, se sujetan a reintegro los documentos que sirven para inscribir bienes o derechos en el Registro de la Propiedad o para cancelar alguna inscripción ya existente. Luego si toda esta relación, más o menos detallada, de documentos administrativos no tiene este dato calificador, no pueden estimarse incluidos dentro del artículo 157. En la relación del aludido escrito, y sirva de ejemplo, no pueden incluirse las certificaciones de total solvencia para con la Hacienda, por carecer de ese dato, que dará contenido a los documentos administrativos que hayan de sujetarse al artículo 157 del Reglamento.

Pero una vez delimitada así la nota sustantiva que permita identificar esta clase de documentos, no debe alvidarse que el artículo 157 se refiere a los testimonios de resoluciones judiciales, mientras que estos documentos administrativos no testimonian ninguna resolución

está que, ya sean documentos notariales o privados, hubieran debido reintegrarse con independencia de que surtan o no estos efectos registrales. No se trata, por tanto, de un reintegro específico por este artículo reglamentario.

(44) Este concepto se desprende casi explícitamente del artículo 34 del Reglamento Hipotecario, a que antes hemos hecho referencia, y a él sin duda se remite ROCA SASTRE al decir que son los documentos emanados no sólo de autoridades o funcionarios estrictamente administrativos, sino los derivados de las autoridades militares y hasta de las eclesiásticas.

dictada por la autoridad judicial. Una interpretación literal nos llevaría a la conclusión de que todos estos documentos administrativos, sobre todo aquellos mandamientos de adjudicaciones de bienes al Estado, emanados de funcionarios administrativos y que son unos de los documentos típicos en esta categoría, no debieran sujetarse a reintegro a través del artículo 157 (artículo 142 del Estatuto de Recaudación de 29 de diciembre de 1948). Estimamos que no es la intención del precepto y todos aquellos documentos que en el Registro de la Propiedad han de producir los mismos efectos que los testimonios de las resoluciones judiciales, deben ser objeto de idéntico tratamiento tributario. Es posible que esta disquisición, e incluso la opinión contraria, careciera de importancia, pues normalmente todos estos documentos o títulos que producen inscripción de bienes o derechos tienen un contenido obligacional evidente y la simple aplicación de los artículos 1.º y 17 del Reglamento nos llevaría a la misma conclusión en cuanto al importe del reintegro. Si el pronóstico es el mismo, la necesidad de una diferenciación desde el punto de vista fiscal, pasa a un segundo plano, aunque siempre agrada formular un diagnóstico correcto, que también puede tener sus ventajas. En este caso, nuestro diagnóstico es su inclusión en el artículo 157.

b'') Hecho el estudio de los documentos genéricos, hemos de referirnos a los documentos que expresamente se gravan en el artículo 157. Son éstos:

1.º Todos los pliegos de las certificaciones que expidan los registradores de la Propiedad o los encargados de otros Registros oficiales. Vienen a constituir una excepción dentro del tratamiento que de las certificaciones hace el artículo 142, apartado 5), del Reglamento, porque aquí el reintegro es independiente de la extensión. El reintegro de estos documentos es el mismo de todas las certificaciones, o sea, tres pesetas.

2.º Los segundos pliegos que hayan de adicionarse a los documentos para poner la nota o notas de inscripción, se reintegran con dos pesetas, y así como en los documentos notariales el reintegro de los segundos y sucesivos pliegos es de tres pesetas (artículo 58, número 16), cuando estos documentos se presenten al Registro de la Propiedad o cualquier otro Registro y haya de aumentarse el número de pliegos, su reintegro no será el correspondiente a los segundos y posteriores pliegos de los documentos notariales, sino el propio de los documentos privados (45).

3.º Las notas autorizadas en los documentos presentados en el Registro de la Propiedad y en los que conste la inscripción, anotación o suspensión de las mismas, se reintegrarán con timbre de 1,50 pesetas. Este precepto obliga a unas pequeñas consideraciones acerca de su con-

(45) Pudiera verse en esto, una vez más, la demostración de que el concepto de documento fiscal se independiza del soporte material, e incluso la falta de solución de continuidad que éste suele significar, cuando en él se contienen varios documentos de carácter fiscal.

tenido, sobre todo para establecer si es un precepto exclusivamente fiscal o hay que encontrar su contenido en la legislación hipotecaria. Si examinamos ésta, la única categoría de documento con la que pudiéramos establecer alguna relación sería las llamadas notas marginales o las menciones hipotecarias. Pero las primeras son esencialmente asientos que se extienden al margen y de los cuales hay una gran riqueza dentro de la legislación hipotecaria (46). En cuanto a las segundas, al consistir en menciones que suelen hacerse en un asiento, se identifican formalmente con las notas marginales. Como el precepto fiscal se refiere a notas autorizadas en los documentos presentados al Registro de la Propiedad, fácilmente puede colegirse que no son las notas marginales ni las menciones hipotecarias el supuesto aquí contemplado, sino otras distintas.

Partiendo de la base de que por nota debe entenderse la simple referencia o apuntamiento escrito, las notas sujetas a este precepto exigirían, como requisitos: 1.º Han de estar autorizadas, es decir, que por firma, suscripción o cualquier otro elemento de identificación resulte claro e indubitado que han sido puestas por el registrador; 2.º Han de figurar en documentos presentados al Registro, es decir, que las notas autorizadas y que no se añadan a ningún documento, sino que ellas mismas tienen esta consideración, no pueden incluirse aquí y normalmente debieran figurar dentro del número 1.º de los documentos genéricos del Registro; 3.º Ha de constar en tales notas la expresión, anotación o suspensión de la inscripción o de la anotación. Cualquier otro contenido impediría incluirlas en este precepto.

b') *Documentos del Registro Mercantil.*—El precepto reglamentario, como indicamos antes, alude expresamente a los testimonios de resoluciones judiciales que sirvan para inscribir bienes y derechos en el Registro Mercantil o para cancelar alguna inscripción ya existente. Si se repasan los 193 artículos de que consta el Reglamento del Registro Mercantil de 14 de diciembre de 1956, veremos que el artículo 157 del Reglamento de Timbre pierde importancia en este Registro, ya que, normalmente, los documentos que tienen acceso a este Registro son notariales o privados y, por tanto, no hay ningún problema sobre su tributación por Timbre, acampando fuera del artículo 157 a efectos de calificación, pero con las mismas consecuencias cuantitativas respecto al reintegro exigible.

Otros documentos privados también propios del Registro Mercantil, como las solicitudes de registro del comerciante individual (artículo 71 del Registro Mercantil), la declaración de propietario-constructor del buque (artículo 149), de aeronaves (artículo 180), etc., no estarán sujetos normalmente al reintegro previsto en el artículo 66 del Reglamento

(46) CASO ROMERO, Ignacio de: *Derecho hipotecario o del Registro de la Propiedad*. Madrid, 1946, págs. 473 y sgs.

por carecer de las circunstancias genéricas (constitución, modificación, reconocimiento, extinción de obligaciones, etc.) exigidas para el gravamen de los documentos privados. Por el contrario, existen supuestos en que habrá testimonios de resoluciones judiciales para inscribir bienes y derechos (artículo 83 del Reglamento, anotaciones preventivas en los casos de suspensión de pagos o quiebra del comerciante individual; artículo 138, la inscripción y resolución parcial del contrato de compañías colectivas o comanditarias en virtud de resolución judicial firme; artículo 139, testimonio judicial de la declaración de quiebra, etc.).

De todo esto, pueden establecerse las siguientes consecuencias, a efectos del Impuesto de Timbre:

1.^a La referencia que el Reglamento tiene al Registro Mercantil surge por imperativo exclusivo de la rúbrica del capítulo 7.^o del título 1.^o del libro 2.^o de la Ley, pues en los artículos 72 y 73 de la misma, donde se contienen los preceptos que desarrolla el artículo 157 del Reglamento, no hay alusión directa al Registro Mercantil.

2.^a Los problemas que la aplicación del artículo 157 supone para el Registro Mercantil son menores que los del Registro de la Propiedad, ya que, normalmente, se trata de documentos notariales o privados de carácter obligacional, cuyo reintegro por el Impuesto es incuestionable, cualquiera que sean los efectos que produzcan en el Registro Mercantil, o se trate de documentos que no están sujetos normalmente al número 8 de la Tarifa, adonde remite el artículo 66 del Reglamento en relación con el 1.^o

3.^a Las conclusiones que del estudio fiscal de los documentos relativos al Registro de la Propiedad se pudieran deducir de nuestros comentarios anteriores, habría que extender las casi sin cambios mayores al Registro Mercantil.

4.^a El estudio detallado de los preceptos del Registro Mercantil puede ser pródigo en consecuencias en cuanto al reintegro de los documentos que por imperativo de los mismos han de existir o producirse.

e') *Documentos de otros Registros oficiales.*—La amplitud del precepto, por una parte, y la falta de contenido, por otra, nos obliga que al intentar unos comentarios sobre este apartado a no tener límite para efectuarlo ni punto de partida para iniciarlo. Tan sólo la circunstancia de que estos Registros sean oficiales puede delimitar su alcance, entendiéndose por oficiales aquellos Registros que están a cargo de Organismos de la Administración Central o Local. Precisar más la cuestión equivale a sentar conclusiones sobre el contenido del apartado primero del artículo 157. Aunque implícito en las notas anteriores, juzgamos de interés recapitular aquí en la forma siguiente:

1.^o La simple inscripción o anotación de un documento no es circunstancia suficiente para considerar estos documentos sujetos al artículo 157. Es decir, que documento inscribible no es igual a documento reintegrable.

2.º El documento reintegrable es el inscribible que se refiera a bienes y derechos o cancelación de inscripciones de bienes o derechos. Como puede apreciarse, esta delimitación es interesante, pues permite concretar mucho los documentos sujetos al artículo 157.

3.º La referencia a título de inscripción o cancelación de derechos se amplía, en la posibilidad de sujetar a reintegro documentos en mayor proporción que cuando se trata de inscribir o cancelar bienes, ya que este último significado es más reducido y, por lo tanto, sujetaría a reintegro a menor número de documentos.

4.º Normalmente, muchos de estos documentos sujetos al artículo 157 hubieran estado sujetos al mismo reintegro sin necesidad de este precepto específico como consecuencia tan sólo de los artículos 66 y 1.º del Reglamento.

5.º No son solamente los documentos que reflejan testimonios judiciales los que deben considerarse sujetos al artículo 157, una vez cumplidos los requisitos anteriores, sino también los documentos administrativos que tienen la misma finalidad y objeto. Apoya esta conclusión, además de las razones aducidas en su momento, que normalmente los Registros oficiales son siempre administrativos y, por lo tanto, de esta naturaleza participarán los documentos que ante ellos se presenten.

6.º Aunque el artículo 157 habla sólo de inscripciones, es cierto que también deben incluirse las anotaciones, pues la distinción entre unas y otras, basada exclusivamente en ser asientos provisionales o tener eficacia transitoria, no afecta a su naturaleza y su sujeción está más de acuerdo con la técnica propia del Timbre del Estado, en el que las condiciones, cualquiera que sea su clase, son intrascendentes a efectos del Impuesto (47).

7.º En la práctica sería posible llegar a las mismas conclusiones fiscales sin el artículo 157, pues el apartado 6) del artículo 163 viene a tener el mismo contenido. Por ello, y como quiera que este último precepto se refiere a los primeros pliegos de los testimonios *judiciales*, hay que encontrar aún más justificada la extensión del artículo 157 a los denominados documentos administrativos en la técnica registral.

d') El apartado 3) del artículo 157 dice que el reintegro de los documentos incluidos en los apartados anteriores (son los que hemos venido estudiando), se satisfará mediante timbres móviles. Creemos que esta disposición es sólo aplicable a los casos de los documentos genéricos, pues aunque el precepto reglamentario (o sea, el apartado 3) del artículo 157) no distingue, el artículo 72 de la Ley dice que los documentos sujetos a timbre gradual deberán estar reintegrados conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley, que es el referente a los documentos notariales y que, como sabemos, se reintegran hasta 100.000

(47) El mismo artículo 157, apartado 2), número 3.º, las identifica, al dar el mismo trato a las notas autorizadas de inscripciones o anotaciones.

pesetas con timbres móviles, y pasando de esta cuantía se satisface a metálico el timbre complementario. Esta es también la práctica en esta clase de documentos, y de aquí que estas dos razones nos llevarán a afirmar que la rotundidad del precepto reglamentario al exigir el reintegro con timbres móviles es más aparente que real (48).

NARCISO AMORÓS RICA,
Inspector Técnico de Timbre

(48) Pudiera, sin embargo, disminuir esta rotundidad la circunstancia de que el artículo 72 de la Ley habla de que estos documentos debieran estar reintegrados, y la expresión reintegro es usada en la práctica como equivalente a adhesión material de timbres móviles. Pero tampoco debe olvidarse que, al fin y al cabo, el timbre complementario también es reintegro en cuanto éste puede identificarse con el pago de la deuda tributaria, por Timbre.