

TESIS DOCTORALES

**TRIBUTACION DE LOS DERECHOS REALES
EN EL IMPUESTO SOBRE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES**

Por MARCO ANTONIO RODRIGO RUIZ

Extracto de la memoria que, para optar al Grado de Doctor, realizó el autor bajo la dirección del doctor don Rafael Calvo Ortega, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, y defendió en la Facultad de Derecho de la citada Universidad ante el siguiente Tribunal, para el que mereció la calificación de sobresaliente *cum laude*:

Presidente:

Doctor don Tomás Ramón Fernández Rodríguez

Vocales:

Doctor don José Javier López Jacoiste
Doctor don Eusebio González García
Doctor don José Manuel Tejerizo López

Secretario:

Doctor don José López Berenguer

1. INTRODUCCION Y OBJETO DEL ESTUDIO

Se ha dicho repetidas veces que el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales es el más jurídico dentro del ordenamiento tributario español. Esta afirmación quiere poner de relieve la especial significación que la calificación jurídica tiene para delimitar el hecho imponible de dicho impuesto. En otros términos, el supuesto fáctico que origina el derecho de la Hacienda a percibir el tributo se compone aquí de una serie de actos y negocios jurídicos tomados de otras ramas del Derecho, y más concretamente del ordenamiento jurídico privado en su mayoría. Por esta razón, se afirma, son los Abogados del Estado y los Registradores de la Propiedad, dada su especial formación jurídica, los encargados de liquidar este impuesto.

Como ya hemos dejado entrever, el hecho imponible o presupuesto de hecho de este impuesto no es único, sino que se compone de una serie de actos heterogéneos recogidos en los 8 números del artículo 54 del Texto refundido de la Ley del impuesto, dictado el 6 de abril de 1967; esos números se desarrollan en la Tarifa adjunta a dicha Ley, Tarifa que en definitiva es la determinante a la hora de decidir si una concreta figura está sujeta o no al impuesto, pues así lo preceptúa el artículo 13, número 1, del propio Texto refundido.

En el trabajo realizado no hemos pretendido abarcar toda la gama de actos sujetos del citado artículo 54, sino que nos hemos limitado a estudiar los contenidos en su número 2, el cual a su vez es desarrollado por los números 3 a 5 de la Tarifa, de acuerdo con el sistema general mencionado. Este número 2 del artículo 54 llama a tributar la constitución, reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción por contrato, acto judicial o administrativo de toda clase de derechos reales. Tal es, pues, el concreto objeto de nuestro estudio.

2. IMPORTANCIA DEL TEMA

Parece obligado comenzar cualquier trabajo de investigación resaltando la importancia o trascendencia del tema elegido. Creemos que el hecho de que el presente estudio tenga por objeto los derechos reales nos libera en parte de esta necesidad. A ningún estudioso del Derecho es preciso explicarle la relevancia que la materia tiene en el orden civil, ni la gran cantidad de tinta que en su análisis se ha vertido. En la esfera tributaria también ofrece especial interés su tratamiento, hasta el punto de que el actual impuesto sobre Transmisiones proviene del que hasta hace bien poco era denominado impuesto de Derechos Reales y sobre transmisión de bienes. Por lo demás, la incuestionable trascendencia

práctica de los derechos comprendidos en el concepto gravado nos exonera, asimismo, de efectuar mayores comentarios a este respecto.

Otro de los presupuestos que avalan un trabajo de investigación, la ausencia de estudios monográficos sobre el tema, también se cumple en este caso. No existe un estudio amplio y global sobre la tributación de los derechos reales; únicamente hay algún trabajo parcial dedicado a derechos, como el usufructo o la hipoteca, de abundante y compleja regulación y de la mayor trascendencia práctica. Además, una gran parte de los citados trabajos están elaborados con arreglo a regulaciones positivas anteriores a la actualmente vigente, circunstancia que produce, como es lógico, un cierto desfase en relación con la normativa que hoy resulta aplicable.

También queremos hacer constar la dificultad que supone acometer un estudio como el actual que está a caballo entre dos disciplinas diversas, Derecho civil y Derecho tributario. Este hecho ofrece, en contrapartida, un especial atractivo digno de ser destacado. En este sentido pensamos que resulta particularmente interesante examinar como y en qué medida se armonizan principios tan dispares como los que en muchos casos rigen ambas disciplinas.

Este cúmulo de circunstancias (prescindimos de la enumeración de otras varias en aras de una mayor brevedad) creemos que son de por sí suficientes para justificar la elección del tema desarrollado a lo largo de la memoria doctoral.

3. ESTRUCTURA Y CONTENIDO

La memoria doctoral está dividida en cuatro capítulos. Los dos primeros tienen un carácter introductorio, sin que ello les impida tener una significación propia.

A) Capítulo I

El capítulo inicial está dedicado al derecho real en la esfera civil. Antes de adentrarnos en la tributación de estos derechos resulta presupuesto previo e ineludible tratar de averiguar qué se esconde tras esta denominación genérica. Se estudia con detenimiento el concepto de esta categoría jurídica, efectuándose un repaso a las teorías más significativas, para analizar luego ampliamente una serie de sugestivas y relativamente recientes posiciones sobre la materia, de particular interés, que agrupamos bajo el epígrafe de teorías modernas. Nos estamos refiriendo a las posturas que sobre este tema adoptan De la Cámara Tiloca, Ginossar y Giorgianni, entre otros.

Tras el examen efectuado observamos que no existe un concepto unitario sobre el derecho real, sino que, por el contrario, son múltiples y absolutamente encontradas las posturas de los autores, hasta el límite de que se ha negado en ocasiones que haya diferencias entre los derechos reales y los de crédito. En definitiva, la conclusión a la que se llega es la de que pocas consecuencias prácticas se pueden derivar del concepto. La principal, que el ordenamiento acepta la división del Derecho patrimonial en derechos reales y derechos de crédito y de ella deduce un régimen jurídico distinto para cada categoría, como queda patente en la normativa del impuesto de Transmisiones; por tanto, no cabe prescindir de la tradicional distinción.

Por lo demás, dado que los caracteres que se atribuyen a los derechos reales varían según las diversas teorías, no se puede determinar en base al concepto cuales son los derechos reales admitidos y reconocidos como tales en nuestro país. Y cabe resaltar que si el problema se plantea es porque en el Derecho español rige el sistema de lista abierta de derechos reales, pese a que cierto sector doctrinal, desenfocando la cuestión, sostenga lo contrario, es decir, que rige el sistema de lista cerrada o *numerus clausus* de derechos reales. A este tema dedicamos también amplio espacio, examinando las últimas aportaciones doctrinales aparecidas.

B) Capítulo II

Este capítulo se destina al análisis de la evolución histórica que ha experimentado la tributación de los derechos reales. Reflejamos los principales pasos que se han seguido hasta llegar al Texto refundido de la Ley y Tarifa del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales de 6 de abril de 1967, actualmente en vigor.

Naturalmente, no se pretende hacer una evolución del impuesto en general, sino circunscribirla a los derechos reales. No hemos tratado de recoger tampoco las circunstancias ambientales en que se produjo cada una de las sucesivas reformas, por ello hubiera aumentado desmesuradamente las dimensiones del capítulo. Habida cuenta la especialidad del tema, de poco nos ha servido la bibliografía existente, por lo que para su elaboración hemos utilizado predominantemente las fuentes legales.

Del estudio histórico también cabe extraer consecuencias de interés. En primer lugar debe constatarse la sucesiva adición de actos sujetos. Si inicialmente el hecho imponible se redujo a la transmisión del usufructo sobre inmuebles y a la constitución y redención de censos, la Ley de Presupuestos de 1872 sometió a gravamen en su Base 1.^a gama de actos que hoy en día tributan (constitución,

reconocimiento, modificación, prórroga, transmisión y extinción), aunque, eso sí, únicamente cuando el derecho recaía sobre bienes inmuebles.

La progresiva adición de figuras, que corrió paralela, segunda nota resaltable, a la constante elevación sufrida por los tipos de gravamen, da lugar a que se vaya produciendo un enorme caos sistemático, sobre todo en los diversos Reglamentos que surgen en desarrollo de las Leyes que rigen el impuesto. De ahí derivan imperfecciones notorias que han sido considerablemente subsanadas en el Texto refundido actual. Es digno de resaltar también que en éste se sujetan por primera vez de forma indubitada los derechos reales sobre muebles; hasta entonces sólo los derechos reales de prenda y de hipoteca mobiliaria, así como la transmisión de todos los derechos reales que sobre estos bienes recayeran, estaban sometidos expresamente al impuesto.

Por último destaquemos las enormes fluctuaciones que en un corto espacio de tiempo sufre la regulación tributaria de algunas figuras, sobre todo en los orígenes del impuesto, y que ponen de manifiesto la inseguridad que padecía el legislador en su intento de hallar un régimen tributario adecuado para las mismas. Como muestras de ello podemos citar el usufructo vital, el derecho de retracto, los préstamos hipotecarios, etc.

C) Capítulo III

Este capítulo se dedica a las cuestiones comunes del hecho imponible en materia de derechos reales. Esta preferente atención a este elemento del tributo se justifica porque, además de ser el primero en un orden lógico (sin él no existe los demás), es el que presenta una problemática más rica. Tratamos aquí de hacer una delimitación rigurosa del alcance que tiene el citado hecho imponible, concretando su extensión hasta aislarlo y configurarlo por completo. Para ello se analizan sucesivamente los aspectos materia%, espacial y temporal del mismo.

Dentro del aspecto material, comenzaremos por aplicar a la esfera tributaria el estudio realizado en el primer capítulo. Advertimos que el legislador fiscal no hace sino adoptar la corriente seguida por todo nuestro ordenamiento: acepta la noción de derecho real, derivando de ella una serie de consecuencias jurídicas, pero no se pronuncia sobre dicha noción, ni sobre cuales son las figuras que bajo ella se comprenden. No se encuentra, por tanto, en Derecho tributario un concepto propio de esta categoría jurídica. Respecto al otro tema tratado en el Capítulo I, es preciso resaltar que la Sala 3.^a del Tribunal Supremo se ha pronunciado en favor del *numerus apertus* de derechos reales, en Sentencia de 20 de octubre de 1971, al calificar un contrato, a efectos tributarios, como derecho real de vuelo.

Conocido ya el alcance y contenido que al término derechos reales debe dársele a efectos del impuesto de Transmisiones, se pasa seguidamente a delimitar los actos relativos a estos derechos que no deben gravarse en el citado impuesto, sino que caen bajo el ámbito de un impuesto distinto, como, por ejemplo, el de Sucesiones o el de Tráfico de Empresa. No dejan de examinarse en este apartado las posibles variaciones a que dará lugar en este punto la reforma del Sistema tributario, ya comenzada. Inmediatamente después se pasa revista a los actos relativos a derechos reales que, ya dentro del impuesto de Transmisiones, deben quedar sujetos por un concepto distinto del que a tales derechos se refiere. Son principalmente las transmisiones de bienes, los actos societarios gravados en el impuesto que supongan constitución, transmisión, alteración o extinción de un derecho real, y los préstamos con garantía real.

En el apartado siguiente tratamos la limitación que en cuanto a la producción de los actos sujetos establece el impuesto. Sólo se tributa cuando la constitución, reconocimiento, modificación y demás supuestos se realizan por contrato, acto judicial o administrativo. De esta manera se pone de manifiesto el deseo del legislador de gravar únicamente el tráfico patrimonial voluntario. Sin embargo, no faltan casos en que los actos originados por ley o por prescripción (acto de carácter legal digno de destacarse por su capital importancia), sobre todo cuando ésta es adquisitiva, producen un beneficio patrimonial del mismo orden que el surgido por actos voluntarios. El principio de capacidad contributiva es olvidado en alguno de estos supuestos no sujetos. .

Entrando en el ámbito espacial merece crítica adversa la desmesurada extensión de los límites de dicho ámbito, pues al principio de territorialidad o estatuto real, aplicable en todo caso, se añade el estatuto personal de adquirente y transmitente cuando el objeto del derecho real sea un bien mueble; en otros términos, cuando tanto el adquirente como el transmitente sean españoles, quedan sujetos al impuesto los actos relativos a derechos reales, aunque recaigan sobre bienes muebles que no estén sitos en territorio nacional.

Pero además se incluye un confuso inciso que también sujeta los derechos, acciones y obligaciones que hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio nacional. El caso es que el Tribunal Supremo tiene declarado que entre los derechos citados se incluyen los reales, con lo que los límites espaciales se extienden todavía más, ocasionándose de forma inevitable supuestos de duplicidad impositiva de carácter internacional.

La única solución posible para paliar en parte el problema estriba en considerar que la mención a los derechos está referida únicamente a los de crédito. Este es el criterio que nosotros defendemos, por las razones que en el texto íntegro de la tesis doctoral se exponen y que no nos parece oportuno repetir aquí.

Merece comentario la temática central contemplada al analizar el ámbito

temporal. Como es sabido, los artículos 609 y 1.095 del Código civil requieren tradición para la transmisión de derechos reales a través de contrato. El artículo 609 declara, en este sentido, que la propiedad y los demás derechos reales se adquieren, entre otros medios, por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha considerado repetidas veces que el impuesto se devenga una vez perfeccionado el contrato obligacional, sin que deba esperarse a la efectiva transmisión, que, como acabamos de indicar, precisa la entrega.

Nosotros criticamos abiertamente esta conducta, que si tenía justificación en las regulaciones anteriores del impuesto, resulta incomprensible actualmente. En efecto, la Tarifa adjunta a la Ley del impuesto de 21 de marzo de 1958, Tarifa que, como ahora, tenía rango de ley, dedicaba una serie de números a sujetar directamente ciertos contratos, como la compraventa, permuta, cesión y subrogación, en virtud de los cuales se hacía posible exigir el tributo sin esperar a la adquisición del derechos real, ya que, según se sabe, estos contratos se perfeccionan con el mero consentimiento. Sin embargo, tales números de la Tarifa han desaparecido y tampoco en ningún lugar del Texto refundido vigente se sujetan directamente dichos contratos. Por ello, ahora es inexcusable la exigencia de entrega, bien sea material o se limite a lo que Diez Picazo denomina acuerdos traslativos.

Los argumentos del Tribunal Supremo se basan en opiniones doctrinales anteriores al Texto refundido actual, o en preceptos del Reglamento de 1959 que a nuestro entender deben considerarse derogados; así creemos demostrarlo en el texto completo de nuestra tesis doctoral. Como muestra del absurdo a que puede conducir la solución jurisprudencial citaremos la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1969, creadora de doctrina legal. El asunto litigioso resulta ser la tributación de una permuta de solar por el edificio a construir en el mismo, resolviéndose que en el momento de la perfección del contrato es exigible el impuesto por las dos transmisiones, cuando queda claro que la transmisión del edificio no ha podido producirse, pues no cabe entregar lo que no existe.

D) Capítulo IV

Este último capítulo se destina al estudio pormenorizado del régimen tributario de cada derecho real en particular. Comenzamos por examinar cada derecho de goce, para continuar por los derechos de garantía y terminar con los derechos de adquisición preferente. En todos los derechos vamos pasando revista, uno a uno, a todos los elementos de la relación jurídico-tributaria, salvo casos

excepcionales como los foros, derecho que consideramos prácticamente extinguido desde el 25 de diciembre de 1973, en virtud de lo dispuesto en la Compilación de Galicia, o como las anticresis, derecho de nula trascendencia práctica, y cuya regulación puede asimilarse de modo casi íntegro a la de la hipoteca, a efectos del impuesto.

Una visión global de cada uno de los elementos apuntados nos hace reparar que es el hecho imponible, con mucho, el que mayores y más variados problemas ofrece, siendo éstos, además, diversos en cada uno de los derechos reales tratados.

Las exenciones y bonificaciones referidas a los derechos reales en el Texto refundido son escasamente numerosas en proporción a la amplia relación contenida en los artículos 65 y siguientes del citado cuerpo legal. Además es preciso advertir que una gran parte de las dedicadas a nuestra materia son auténticos supuestos de no sujeción, cuya inclusión en la legislación vigente es producto en regulaciones anteriores del impuesto, y no tienen en la actualidad más sentido que establecer expresamente que figuras y actos antes gravados, como por ejemplo la extinción legal de servidumbres, no deben ya tributar. La legislación del impuesto adolece en este punto de defectos técnicos notables que deben ser corregidos.

La determinación de los sujetos pasivos no plantea en general excesivos problemas. Debe aplicarse en todo caso las reglas generales contenidas en los apartados a) y c) del artículo 67 del Texto refundido actual, que precisan la persona del contribuyente en las transmisiones y en los restantes actos sujetos relativos a derechos reales respectivamente. Tan sólo en contados supuestos ocasiona dificultades la aplicación de estas reglas al caso concreto. Los problemas más relevantes se plantean en la prórroga y extinción de los derechos de garantía, así como en la particular situación que origina la constitución de hipotecas unilaterales; en el caso anómalo de que no se acepte por el beneficiado la creación a su favor de dicha hipoteca entendemos que resultará imposible liquidar este acto, pues la inexistencia de sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria impide el nacimiento de ésta.

El señalamiento de la base imponible presenta interesantes problemas en el usufructo y los derechos reales de adquisición preferente, sobre todo. También la regla general que a los derechos reales sin procedimiento específico de obtención de la base dedica el número 9 del artículo 70 del Texto refundido es objeto de amplia atención, ya que al estar pensada en razón de los censos resulta de difícil aplicación a un buen número de derechos reales, entre ellos las servidumbres y el derecho de superficie principalmente.

La estimación de la base resulta ciertamente compleja en los derechos de usufructo, y, más aún, en los de uso y habitación. El valor del derecho se estable-

ce en un porcentaje sobre el valor del bien sobre el que recae tal derecho. Este porcentaje se establece de forma variable en atención a la edad del usufructuario o al tiempo de duración del Derecho, según sea este vitalicio o temporal. En consecuencia, deben conjugarse siempre dos valoraciones, la del derecho y la del bien sobre el que recae el derecho. En el uso y en la habitación la dificultad es mayor porque el porcentaje fijado para el derecho no se aplica sobre el 75 por 100 del valor de éste. Todo ello, unido a cierta discrepancia entre las reglas contenidas en el Texto refundido de 1967 y en el Reglamento de 1959, que permanece vigente en determinados aspectos, produce una serie de interesantes problemas que en la redacción completa de la memoria doctoral se estudian minuciosamente.

Sugerentes cuestiones suscitan también los derechos de adquisición preferente, pues si bien el retracto y la opción tienen particulares métodos de obtención de la base, no parece que la legislación tributaria contemple estas figuras en su dimensión de derechos reales, sino en función de la transmisión que el ejercicio del derecho produce. En este sentido cabe preguntarse si las citadas reglas de valoración son válidas en el supuesto de que, como nosotros hacemos, se les consideren derechos reales en el impuesto de Transmisiones a todos los efectos.

El tipo de gravamen no es un elemento que ofrezca en materia de derechos reales demasiadas peculiaridades dignas de relieve. Las consideraciones que se pueden hacer son básicamente de índole general y afectan a todo el ámbito del impuesto. Así las cuestiones de si los tipos son ajustados o exageradamente altos para paliar la infravaloración de las bases, o de si tiene hoy en día justificación el trato discriminatorio que sufren los bienes inmuebles en relación con los muebles, son problemas que exceden del objeto de nuestro estudio y que no corresponde examinar en él con intensidad. Si merece destacarse, en cambio, que en los derechos reales de garantía no existe la citada discriminación, siendo además la alicuota fijada para estos derechos sensiblemente inferior a la que corresponde a los demás derechos de naturaleza real. Las razones que para la explicación de ambos fenómenos se han dado son variadas y a ellas nos referimos en nuestro trabajo.

Tras efectuar este breve recorrido por los diferentes elementos del tributo, con referencia a algunas de las particularidades esenciales que en nuestra materia presentan, nos vamos a detener, también muy brevemente, en las figuras que ofrecen un mayor interés.

Comenzaremos por el usufructo. No sólo la determinación de la base, sino todo el régimen tributario de este derecho resulta extremadamente complejo. Basta para darse cuenta de ello con la lectura del artículo 76 del actual Texto refundido. La principal especialidad de este derecho, y la que da lugar a todas las complejas normas que el artículo señalado encierra, tiene su raíz en la adopción

por el legislador fiscal de la teoría del *pars dominii* para regular su gravamen. En aplicación de la misma el titular de un bien que transmite el usufructo o la nuda propiedad reservándose el derecho opuesto no queda sujeto por la constitución de su derecho, puesto que se considera que el dominio se compone de un haz de facultades diversas y que el transmitente no hace sino reservarse alguna o algunas de ellas.

Sin embargo, esta teoría del *pars dominii* no es aplicada hasta sus últimas consecuencias, pues existen una serie de casos en que se somete al impuesto la extinción del derecho. Es obvio que si se considera al usufructo como una facultad desgajada del dominio no cabe hablar de extinción del derecho sino de reintegración del usufructo con la nuda propiedad. De este y de otros temas nos ocupamos con suma amplitud en la redacción completa de la tesis doctoral.

El segundo de los derechos a los que nos vamos a referir es la hipoteca. Junto con el usufructo es el otro de los dos derechos a los que el Texto refundido concede mayor atención, como fiel reflejo de su gran trascendencia práctica. Varias son las cuestiones que ofrecen interés. Quizá la principal sea la circunstancia de que el impuesto se liquida antes de constituirse efectivamente el derecho, pues debe satisfacerse antes de la inscripción en el Registro de la Propiedad, que, como se sabe, es un requisito constitutivo del mismo. Tan sólo se libra de este régimen la hipoteca mobiliaria, pues la ley reguladora de esta modalidad de la hipoteca, dictada el 16 de diciembre de 1954, permite la inscripción del derecho sin el previo pago.

También es preciso destacar que el número 12 del artículo 70 del Texto refundido califica como modificación de la hipoteca una serie de actos que de no existir este precepto deberían gravarse como extinción y nueva constitución del derecho, es decir, como dos conceptos sujetos absolutamente independientes. El trato de favor que reciben tales supuestos no cesa ahí, porque la norma legal establece también un límite máximo en la base imponible que cabe aplicar en esas modificaciones. Por último digamos que la legislación del impuesto equipara la condición resolutoria expresa del artículo 11 de la Ley Hipotecaria a las hipotecas que garantizan el pago del precio aplazado con la misma finca vendida, a efectos tributario; también otras figuras que cumplen funciones de garantía, como las anotaciones preventivas y los pactos de reserva de dominio, son objeto de atención en nuestro trabajo.

Posiblemente sean los derechos reales de adquisición preferente los que ofrecen mayores dificultades en su estudio. Ya hemos anticipado que el Texto refundido parece estar contemplando estas figuras únicamente en base a la transmisión de bienes que produce su ejercicio. Así parece colegirse incluso de la ubicación sistemática de los preceptos que al retracto y a la opción se dedican. Sin embargo, es indudable que en la actualidad los citados derechos, así como el

tanteo, gozan de naturaleza real, y que como tales deben considerarse a efectos impositivos, pues tanto el número Ñ del artículo 54 como los números 3 y 4 de la Tarifa conceden la máxima amplitud a la declaración de sujeción que contienen. El análisis de estas figuras se ha tenido que efectuar sin el más mínimo apoyo de la doctrina fiscal y no siempre ha resultado sencillo deducir cuál era el precepto que debía aplicarse a tales derechos.

4. METODO

En cuanto al método, no puede decirse que haya sido único, pues nos hemos servido de aquellos medios de conocimiento que, en cada caso, nos han parecido más adecuados a los particulares caracteres del tema. Por ello se ha acudido, en ocasiones, a las enseñanzas que se desprenden del estudio de las soluciones legales que en tiempos anteriores se han dado a determinados problemas. Así mismo los métodos gramatical, lógico, sistemático y demás que sirven a una mejor comprensión e interpretación de las disposiciones legales han sido utilizados cuando las circunstancias lo requerían, debiéndose resaltar, en este sentido, lo especialmente valioso que nos ha resultado el llamado método principalista. También hemos empleado, en la mayor medida posible, las soluciones aportadas por la doctrina, jurisprudencia y Derecho comparado a los temas que a lo largo del trabajo han ido analizándose.

5. CONCLUSIONES

No es sencillo establecer unas conclusiones conjuntas a temas en cierto modo tan heterogéneos, aunque tengan un denominador común, como los estudiados en esta tesis doctoral. Resulta ciertamente difícil encontrar puntos en común entre las servidumbres y un derecho de retracto, pongamos por caso. Esta diferencia inicial se advierte, evidentemente, cuando se acomete el examen del régimen tributario de dichas figuras. Quizá lo máximo que se pueda decir es que el Texto refundido del impuesto de Transmisiones de 6 de abril de 1967 logra en esta materia una sistematización y simplificación realmente considerables. No obstante, la normativa actual, según se ha indicado, sigue arrastrando defectos de leyes y reglamentos anteriores, especialmente de estos últimos. Queda, pues, mucho camino por recorrer antes de conseguir un régimen tributario apropiado para la categoría de los derechos reales.

En último término creemos conveniente señalar que la reforma del Sistema tributario español, ya iniciada, producirá alteraciones en los impuestos que guar-

den conexiones con el de Transmisiones, que, lógicamente afectarán a los derechos reales. También, presumiblemente, sufrirá alteraciones el propio impuesto que ha sido objeto de nuestro estudio. En la medida de lo posible hemos tratado de prever estas modificaciones y, del mismo modo, hemos procurado ofrecer las soluciones que a nuestro entender parecían más correctas.