

BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LA LEY DE GRAVAMEN DE LAS SUCESIONES. DIFERENCIAS CON LA LEY ANTERIOR

Por FRANCISCO RAFAEL GUERRERO *

La Ley de Gravamen de las Sucesiones promulgada con fecha ocho de noviembre de mil novecientos setenta y cuatro y publicada en el Diario Oficial del día veintiuno del mismo mes y año, ha venido a plasmar una inquietud que se hacía sentir desde mucho tiempo atrás, ya que la ley anterior, promulgada durante la administración del General Maximiliano Hernández Martínez, con fecha veinte de mayo de mil novecientos treinta y seis, adolecía de muchas deficiencias derivadas más que todo de su antigüedad. Era necesario, pues, la creación de un nuevo instrumento jurídico que se adaptara a la dinámica de la época actual y que con base en las nuevas técnicas de legislación y administración tributarias, facilitara la autoliquidación del impuesto por parte del contribuyente y al mismo tiempo, volviera más práctica su administración y manejo de parte de los organismos fiscales correspondientes.

Las innovaciones de la ley en comento, que son al mismo tiempo diferencias con la ley anterior, podemos agruparlas en dos clases: sustantivas y procesales, aunque después comentaremos los aspectos referentes al pago del impuesto, las sanciones y las disposiciones generales.

I. INNOVACIONES DE CARACTER SUSTANTIVO

En primer lugar, tenemos que destacar que la ley trae una redacción más técnica, conforme a las recomendaciones de la moderna doctrina tributaria, ésto es, señalando y destacando expresamente las diversas instituciones que la componen, dándole con ello una mejor aplicación al principio de legalidad.

Así tenemos que en su Título I, señala expresamente el hecho generador, así como los sujetos y objeto del impuesto, en forma de Capítulo aparte.

* Profesor Auxiliar de Derecho Financiero del Departamento de Derecho Público de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales de la Universidad de El Salvador.

1. El hecho generador, que como sabemos es el presupuesto de hecho establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización da origen al crédito fiscal trae una redacción casi igual a la anterior, con la sola diferencia de que en la ley derogada decía "Fideicomiso", mientras que en la actual agrega "fideicomiso por causa de muerte". Esto es así por una razón muy obvia, ya que sólo esa clase de fideicomisos puede generar impuesto sucesoral, aunque tampoco debemos olvidar los fideicomisos mixtos de que habla el Art. 1234 Com. y así nos preguntamos, ¿en qué forma tributarán? ¿estarán exonerados del impuesto en virtud del principio de legalidad? o ¿tributarán sólo en la parte que les corresponde, como sería hasta después de ocurrida la muerte del fideicomitente? La respuesta a estas interrogantes nos la da el Art. 1 de la Ley de Impuesto sobre Donaciones que los considera como hechos generadores de tal impuesto, evitándose así el problema de la doble tributación. Por otra parte, es importante mencionar que esta nueva ley, junto con la también nueva de Impuesto de Donaciones, son las únicas que se refieren expresamente al hecho generador.

2. En cuanto al sujeto del impuesto, en la nueva ley se agrega expresamente, después de los herederos y legatarios "al fiduciario por cuenta del fideicomisario", (que es quien recibe los beneficios de los bienes fideicomitidos) agregándole también a todos el carácter de "domiciliados o no domiciliados en el país".

3. Los elementos integrantes del pasivo de la sucesión también han experimentado modificaciones en dos de sus literales: las deudas a cargo del causante y los gastos de la última enfermedad del mismo, así como sus funerales. En efecto, se ha cambiado la terminología de la comprobación de dichas deudas, pues ahora se dice que deben establecerse mediante estados contables comprobados por un auditor debidamente autorizado y agrega que la Dirección General de Contribuciones Directas tendrá el derecho de practicar inspección en la contabilidad correspondiente.

Los gastos de la última enfermedad del causante y los de sus funerales han sido elevados a cuatro mil y dos mil colones respectivamente, en lugar de los quinientos colones que para ambos casos aparecían en la ley anterior.

4. La tarifa que es quizá la parte más tentada de conocer, ha sufrido leves transformaciones: el mínimo exento que era de cuatro mil colones, ha sido elevado a seis mil y de ahí en adelante, sobre este exceso hasta ocho mil colones continúa exactamente igual a la anterior.

5. La descripción de los componentes de cada numeral o grupo, también ha experimentado leves transformaciones:

El N° I conserva los mismos parientes variando el orden en que están colocados algunos de ellos.

El N° II contiene el agregado de "los afines legítimos en primer grado", o sean los suegros, la nuera y el yerno en su caso.

El N° III agrega a "los afines legítimos en segundo grado" o sean los cuñados.

El N° IV y V continúan iguales.

6. A la forma de calcular el impuesto que aparece en el Inc. final del Art. 10 se le agregó el caso de los fideicomisos.

7. En cuanto a las exenciones, encontramos algunos cambios importantes, pues de siete que eran en la ley anterior, han sido elevadas a once en la ley actual, con modificaciones sustanciales:

En primer lugar, la frase "Patrimonio de Familia" ha sido cambiado por el de "Bien de Familia".

En segundo lugar, encontramos modificación en la cuantía de los fondos que entreguen las sociedades mutualistas y las de capitalización del ahorro, que ha sido aumentado a seis mil colones en lugar de los tres mil de la ley anterior.

Tercero, la exención quinta, que decía "las asignaciones a favor de establecimientos públicos salvadoreños" ha sido modificada por "las asignaciones a favor del Estado, municipios, establecimientos públicos de beneficencia salvadoreñas y en general, los que se costeen con fondos del Estado".

Cuarto, han sido explícitamente agregadas por aparte "las asignaciones a favor de instituciones religiosas, siempre que se destinen inmediata y directamente al servicio del culto religioso en El Salvador".

Quinto, en cuanto a los fideicomisos, la exención sexta de la ley derogada hablaba de "fideicomisos entre vivos, mixtos o testamentarios", mientras que en la actual se queda únicamente con "los fideicomisos por causa de muerte", lo cual es bien comprensible porque en esta clase de impuesto solamente estos últimos fideicomisos constituyen hecho generador.

En esta misma exención se ha suprimido la parte final que decía "y el usufructo o renta de dichos bienes que se asignen temporalmente o por vida a personas naturales".

Sexto, en cuanto a los depósitos de dinero (exenciones 7ª y 10ª respectivamente), han quedado en la nueva ley con la variante de que deben ser a favor del causante, en lugar de "los depósitos de dinero efectuados por personas naturales o jurídicas" simplemente.

Como nuevas exenciones que aparecen en la ley encontramos las que aparecen marcadas con los números 8º, 9º y 11º, o sean: 8º Las cédulas del Banco Hipotecario de El Salvador, sus intereses y premios;

9º los títulos valores y los bienes que por ley especial estén exentos de este impuesto o de toda clase de gravámenes.

11º Los que por ley gocen de esta exención.

Las reducciones en el pago del impuesto se han mantenido en el 50%, pero la cuantía de los bienes heredados por los menores de edad, la cónyuge y los incapacitados permanentemente para el trabajo ha sido elevado de diez mil a veinticinco mil colones.

Derechos Litigiosos. Han sufrido un innovación importante cuando se trate de litigio existente entre herederos de distinto grado. En efecto, en la ley anterior el impuesto se satisfacía pagando la cuota correspondiente a los herederos más cercanos al causante, o sean los del Grupo I. En la ley actual, el impuesto se satisface pagando la cuota que corresponde a los parientes más remotos del causante, o sean los del grupo V, que como se sabe, tienen asignado un porcentaje mucho mayor.

Terminado el litigio se practica nueva liquidación para determinar el impuesto correspondiente o la exención si fuese pertinente. En la ley anterior como era lógico, la liquidación servía únicamente para el cobro de la diferencia del impuesto que hubiese quedado por reclamar.

Fraccionamiento de la Propiedad. Aparece con varios cambios, comenzando con la denominación ya que en la anterior decía "Fraccionamiento de la plena propiedad".

En la presente ley se prevé el caso de que sean una o más personas "a quienes se les deje como herencia o legado el usufructo vitalicio, uso o derecho de habitación vitalicios en una cosa y a otra u otras la nuda propiedad, pagarán el nudo o nudos propietarios la cuarta parte del impuesto que corresponde a la plena propiedad, y las otras tres cuartas partes el o los usufructuarios". Aquí se encuentra otra diferencia en el sentido de que anteriormente se abría la posibilidad para que el testador indicara quienes dé tales beneficiarios pagarán el impuesto sucesoral y en qué proporción, pero en caso de no decir nada, la situación queda exactamente igual a como aparece en la ley actual, que ya citamos. De tal manera pues, que ahora es la ley la que señala en qué proporción se pagará el impuesto y no el testador. Lo mismo ocurre cuando a una persona se le deja en testamento como herencia o legado el usufructo por tiempo determinado y a otra la nuda propiedad.

Estas disposiciones no se aplican a los fideicomisos por causa de muerte, pero sí al usufructo oneroso.

II. DIFERENCIAS PROCESALES

Las diferencias entre ambas leyes, en lo que se refiere a esta parte, son evidentemente notorias. La diferencia general estriba en el espíritu de la nueva ley, que como ya decíamos al comienzo de este trabajo, se basa en el principio de la autoliquidación del impuesto y a ello se debe que la determinación del impuesto a pagar se base en la declaración que, dentro del término de noventa días después de haberse abierto la sucesión (el cual ha quedado igual que en la ley anterior), deban presentar los representantes de la misma, legatarios o fiduciarios en su caso ante el Delegado Fiscal del Departamento en que se abrió la sucesión o ante el Delegado Fiscal de San Salvador cuando se abrió en el extranjero.

La ley nueva ha suprimido el traslado que se le corría al Representante del Fisco quien en la práctica proponía un valúo diferente al que habían presentado los interesados, de tal manera que si éstos no contestaban sobre dicho valúo dentro del término de tres días, en un principio se abría una investigación con intervención del mencionado representante del Fisco y de dos peritos nombrados por la Dirección General de Contribuciones Directas, posteriormente se reformó dicha disposición en el sentido de que el silencio del interesado se interpretaba como acepta-

ción del valúo propuesto por el representante del Fisco. Conforme la nueva ley, el Delegado Fiscal examina los documentos que se le presentan o sean, la declaración y los documentos anexos, les pone el "presentado" y si los estima correctos, emite los respectivos mandamientos de ingreso, remitiendo luego todo lo anterior a la mencionada Dirección General, o sea que también aquí se ha suprimido el famoso "conocimiento en revisión" obligado que la ley anterior le concedía a la Dirección General de Contribuciones Directas, el cual, teóricamente, se practicaba dentro del término de 20 días de remitidos las diligencias respectivas, incluyendo la liquidación del impuesto por parte de la respectiva Delegación Fiscal.

En la Ley anterior se le daba una gran importancia a la intervención de los peritos. En la ley actual la comprobación de las declaraciones se efectúa no sólo a través de dicha prueba, sino también por medio de los datos que suministren los registros contables, informadores, auditores y sobre todo, las oficinas de los Registros Públicos, Corte de Cuentas, Aduanas y estadísticas de los diversos servicios públicos, excluyendo desde luego, los que lleva la Dirección General de Estadística y Censos, cuyos datos deben ser siempre confidenciales para no desnaturalizar el espíritu de los censos y encuestas. Toda esta información, decíamos, tiene por objeto comprobar las declaraciones que presenten los interesados y por consiguiente, determinar el impuesto complementario en su caso.

En cuanto a la prescripción de los derechos que la ley concede a la Dirección General para determinar el impuesto complementario o para fiscalizar las declaraciones valiéndose de los datos que obtengan de los medios que hemos mencionado, la nueva ley establece un período de tres años después de haberse presentado la declaración y caso de no mediar ésta, la prescripción operará de acuerdo con las disposiciones del derecho común, es decir, las estipulaciones del Cap. I del Título XLII (Arts. 2253 a 2259) de nuestro Código Civil.

En la ley anterior, en cambio, únicamente encontrábamos una prescripción especial en el Inc. 1º del Art. 24 y se refería a la facultad concedida a la Dirección General de Contribuciones Directas, de poder cerciorarse si los valúos dados a los bienes inventariados eran correctos o si se omitieron bienes en la declaración, la cual sólo podía ser ejercida dentro del plazo de dos años de haberse efectuado la liquidación del impuesto respectivo.

Sobre la interrupción de la prescripción también encontramos reglas especiales que no aparecían en la ley anterior.

Los recursos, en la nueva ley, son objeto de un apartado especial y así tenemos en capítulos aparte, dentro del Título V los recursos de rectificación, de queja, de apelación y de hecho. Innovación importante de la ley, es la nueva competencia que se le ha dado al Tribunal de Apelaciones de los impuestos de Renta y Vialidad para conocer de los recursos anteriores, menos el de rectificación, siguiendo el procedimiento que estatuye la ley de Impuesto sobre la Renta en el Cap. II del Título VI (Arts. 69 a 73) y Título VIII (94 a 97).

El recurso de rectificación existía en la ley anterior y se interponía contra la "sentencia" de la Dirección General de Contribuciones Directas al conocer en apelación y al liquidar el impuesto, era el famoso "recurso de rectificación. por error en los cálculos numéricos", que debía interponerse fatalmente "dentro de tercero día de notificada la sentencia", para ser resuelto dentro de los ocho días

siguientes. En la actualidad el recurso puede interponerse, pero contra la tasación complementaria que efectúa la Dirección General de Contribuciones Directas, y puede presentarse ante esta misma oficina directamente o ante la Delegación Fiscal respectiva, dentro del plazo de quince días subsiguientes al de la última notificación. Es importante destacar la variación en los términos del recurso que se observan entre las dos leyes, ya que además, en la ley nueva se conceden sólo tres días para que la Dirección General se pronuncie admitiendo o denegando el recurso, y en caso de admitirlo ordenará la suspensión del cobro del impuesto, aunque no señala término para pronunciar el fallo definitivo.

El recurso de queja es una innovación de la ley actual, a la manera del impuesto sobre la Renta, con la diferencia que en esta última clase de tributo debe interponerse dentro del término de los diez días contados a partir del siguiente al de la última notificación, mientras que en materia sucesoral el término ha sido reducido a ocho días contados en la misma forma. Este recurso se interpone contra la providencia que deniegue la admisión del recurso de rectificación por parte de la Dirección General de Contribuciones Directas, y como ya se dijo, para ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad.

El recurso de apelación es el que constituye propiamente la segunda instancia en materia de determinación de este impuesto, al menos en cuanto al cambio del órgano que conoce, —porque de otro lado y como veremos inmediatamente— lo cierto es que se trata de un tercer conocimiento del mismo caso. En la ley anterior presentaba el inconveniente de que era la misma Dirección General de Contribuciones Directas —que antes había pronunciado resolución a través del conocimiento en revisión obligado— la que también conocía del recurso, violándose el principio procesal de que “un mismo juez no puede serlo en varias instancias y dentro de la misma causa”.

En la nueva ley, el recurso de apelación presenta las siguientes características:

1º Tiene por objeto atacar el fallo que se dicte en el recurso de rectificación que tase un impuesto original o complementario mayor de Quinientos Colones.

2º Debe interponerse dentro del término fatal de quince días a partir del siguiente al de la última notificación.

3º Puede presentarse ante la propia Dirección General de Contribuciones Directas o ante la respectiva Delegación Fiscal.

4º El recurso se admite en ambos efectos.

5º Se emplaza al recurrente y al Fiscal General de Hacienda para que dentro del término de cinco días ocurran ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad a hacer uso de sus derechos.

Como se ve, no señala término para pronunciar el fallo.

En la ley anterior el recurso debía interponerse dentro de tercero día después de haberse notificado la liquidación del impuesto. Los términos de los traslados eran los mismos que establece el Código de Procesamientos Civiles, pero señalaba, eso sí, un plazo de veinte días para pronunciar el fallo. La resolución de este recurso admitía aún el recurso de responsabilidad, lo cual calla la ley actual.

En cuanto al recurso de hecho, se sabe que tiene por objeto no desamparar al recurrente cuando se le deniega una apelación y lo tramita el Tribunal de Apelaciones conforme a las reglas del Pr. La ley anterior no decía nada al respecto.

III. DEL PAGO DEL IMPUESTO

Esta es quizá la parte de la Ley que más modificaciones ha experimentado.

El Título VII de la Ley viene dividido en cuatro capítulos: Cap. I, Pago Ordinario; Cap. II, Plazos para el Pago; Cap. III, Autorización para Inscribir y Autorización para Enajenar Bienes; Cap. IV: Garantías, Reglas para determinar el monto de la garantía, Especificaciones de la autorización y transferencia de valores.

Además, al Pago Compulsivo del Impuesto se le ha dedicado todo el Título VIII, que se divide en dos capítulos: Cap. I, Instrumentos con Fuerza Ejecutiva y Juicio Ejecutivo; Cap. II, Devoluciones.

Todo lo anterior contrasta enormemente con la estrechez de la antigua ley, en la que el pago del impuesto estaba incluido dentro del Capítulo II denominado "Del Procedimiento".

Conforme a la nueva ley, el pago del impuesto debe hacerse dentro del plazo de sesenta días contados a partir de la fecha de la notificación de haberse emitido el mandamiento respectivo. En la ley anterior, el plazo para el pago era de quince días después de notificada la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas, transcurrido el cual los representantes del Fisco podían exigirlo por la vía ejecutiva si no se hubiere efectuado el pago; sin embargo tal disposición estaba derogada por otro precepto de la misma ley que establecía que quien hiciera el pago dentro de seis meses de ejecutoriada la liquidación, gozaría de una rebaja del veinticinco por ciento de su impuesto, incluyendo accesorios, aún cuando los pagos fueran fraccionados. Esa famosa "rebaja" ya no existe en la ley actual, porque de acuerdo a la política tributaria del actual gobierno, se consideró que era una regalía sin fundamento.

El pago puede hacerse por pagos escalonados hasta por un año. En la ley anterior, además, si el monto del impuesto excedía de Cinco Mil Colones, podía prorrogarse dicho plazo por un año más, lo cual ha sido derogado en la ley actual quedando como plazo máximo el de un año.

El pago compulsivo del impuesto también se ha mantenido en la nueva ley, y aún más, aparece en Título aparte. En la ley anterior eran los representantes del Fisco quienes hacían efectivo el pago por la vía ejecutiva, mientras que en la actual se hace por medio de la Fiscalía General de la República (concretamente a través del Fiscal General de Hacienda). También se refiere expresamente la nueva ley al pago del impuesto aun en el caso de haber sido entablada la acción ejecutiva, siempre que no se hubiere llegado al remate de los bienes embargados, en cuyo caso se puede pedir el sobreseimiento acompañando los recibos correspondientes. Luego se refiere a las DEVOLUCIONES, las cuales se tramitan en forma parecida a las de la Ley de Impuesto sobre la Renta; en la ley anterior no encontrábamos nada al respecto.

La autorización para inscribir en los registros públicos es otro de los aspectos que más mereció la atención del legislador, lo cual se palpa claramente en el celo que ha puesto en la nueva ley. Ahora se requiere de certificación extendida por la Dirección General de Contribuciones Directas que autorice tal inscripción; conforme a la ley anterior se exigía también dicha certificación en los registros públicos, pero no se decía expresamente que fuera autorización para inscribir. En todo caso tienen que estar fiscalizadas las declaraciones y cancelado el impuesto para que se pueda proceder a extender dicha certificación.

Comentario especial merecen las garantías que para asegurar el interés fiscal, aparecen en la nueva ley. Estas formas de caución pueden ser exigidas por la Dirección General de Contribuciones Directas cuando se solicite la inscripción de derechos del heredero, legatario o fiduciario para efectos de ventas o gravámenes de inmuebles, muebles, créditos o acciones, para el retiro de valores existentes en cajas de depósito y para realizar cualesquiera otras operaciones relativas a los bienes del causante, aun en el caso de haberse pagado todavía el impuesto respectivo. Tales garantías aparecen taxativamente enumeradas en el Art. 34 y llaman la atención porque la ley anterior no mencionaba nada al respecto.

IV. SANCIONES

Han sido objeto de modificaciones también, puesto que anteriormente sólo comprendían el hecho de la no presentación de la declaración, así como la falsedad de la misma; en el primer caso la multa era del cinco por ciento sobre el monto del impuesto a liquidar y en el segundo, dicha multa oscilaba entre el diez y el veinticinco por ciento del impuesto que se trataba de eludir. También existían multas y sanciones para Delegados Fiscales y Representantes del Fisco, los cuales ya no aparecen en la nueva ley.

Actualmente nos encontramos con que las sanciones pueden ser: a) multas por declaración extemporánea, y las cuales obedecen a una escala cuya cuantía depende del retardo que puede ser hasta del veinte por ciento, según la capacidad económica del infractor y multas por no declarar, las cuales pueden elevarse hasta el cincuenta por ciento del impuesto que le corresponde pagar y sin que pueda ser inferior a veinticinco colones; b) recargos por mora en el pago, que se imponen conforme al interés máximo fijado por la Junta Monetaria para el sistema bancario y vigente al primero de enero de cada año sobre créditos hipotecarios, más el uno por ciento anual adicional por el tiempo transcurrido entre la fecha que debió hacerse el pago y aquella en que se efectúe; c) multas para el heredero, legatario y en general cualquier persona que no facilite la verificación de la investigación o que no suministre la información, datos, ampliaciones y explicaciones o libros de contabilidad, registros o documentos a que está obligado legalmente, así como para todo obligado que no tenga señalada sanción especial, en cuyos casos, la multa será de veinticinco a diez mil colones según la gravedad y circunstancias del caso; d) multas por evasión no intencional que no exceden del veinticinco por ciento y multas por evasión intencional que serán del veinticinco al cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir.

Para los registradores, jueces y notarios aparecen sanciones idénticas a las de la ley anterior, sólo que en el caso presente han quedado comprendidas dentro de las disposiciones generales.

La última innovación importante dentro de las sanciones es la de que se puede recurrir de las resoluciones que impongan multas mayores de cien colones, conforme a los mismos términos y procedimientos de los recursos que la ley establece en cuanto a las tasaciones del impuesto, dándose aún el caso de la modificación o rectificación de oficio de la multa, cuando por razón de los recursos interpuestos fuere modificado o rectificado el monto del impuesto respectivo, de donde podemos inferir que en la situación planteada opera el principio de que "lo accesorio sigue la suerte de lo principal".

Por último, y dentro de las Disposiciones Generales de la nueva ley, las innovaciones más importantes que encontramos son las siguientes:

En primer lugar aparece una obligación expresa para todas las autoridades civiles y militares de la república, en el sentido de que deben prestar el apoyo que soliciten los funcionarios o empleados encargados de la investigación, determinación y recaudación del impuesto, en todo lo que se relacione con las obligaciones y facultades que la presente ley impone y confiere a éstos.

En segundo lugar aparece una obligación para el juez que conozca del juicio ejecutivo en el que los herederos declarados se presenten a hacer efectivo un crédito personal constituido originalmente a favor del causante o traspasado a él. En este caso, si dicho crédito no hubiere sido inventariado en las diligencias de tasación del impuesto, la Dirección General de Contribuciones Directas procederá a incluirlo para los efectos del cobro del impuesto correspondiente y el juez deberá suspender dicho trámite mientras no le sean presentados los atestados respectivos.

En tercer lugar nos encontramos con algo que ha llegado a constituir una verdadera novedad y es la obligación que se les impone a los jueces de primera instancia que conocen en lo civil, así como a los Alcaldes Municipales, quienes deben remitir a más tardar dentro de los ocho días siguientes de haberles sido presentado, una copia autorizada del escrito en que se pide la información encaminada a la expedición de un título supletorio o municipal según el caso.

4º A la obligación que se les imponía a los Alcaldes Municipales de remitir al Delegado Fiscal respectivo dentro de los primeros quince días de cada mes calendario, la nómina de las personas fallecidas durante el mes anterior, se le ha agregado en la ley actual la pena para el caso de incumplimiento, la cual consiste en una multa de veinticinco a cien colones que impondrá el Gobernador Departamental respectivo. La sentencia que fije la multa admite recurso de revisión para ante el Ministerio del Interior, el cual deberá interponerse dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes al de la notificación respectiva. Por otra parte, la nómina que elaboren los Alcaldes deben remitirla ahora a la Dirección General de Contribuciones Directas y ya no a la Delegación Fiscal.

Como parte final de las innovaciones de la ley, tenemos que señalar el caso importante de las notificaciones, las cuales aparecen ahora dentro de un apartado. Es importante decimos, porque además de realizarse en la forma establecida en el Código de Procedimientos Civiles, se pueden hacer ahora en una forma más dinámica, tal es el caso de la correspondencia postal certificada con aviso de retorno.

Con los comentarios anteriores hemos dejado expuestas, aunque en una forma breve, las nuevas concepciones que nos trae la nueva Ley de Gravamen de las Su-

cesiones, las cuales se basan en términos generales, en el principio de la autoliquidación del tributo que se ha estado aplicando en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Abrigamos la esperanza de que en un futuro no lejano tengamos en nuestro país verdaderos tribunales de lo contencioso-tributario, como órganos independientes de la administración activa, para garantizar así una mayor vivencia del principio de legalidad, que es regla fundamental del Derecho Público.