

ACERCA DE SI A LAS TRANSMISIONES ONEROSAS DE LOS
ASCENDIENTES A FAVOR DE LOS DESCENDIENTES SE LES
APLICA O NO LA NORMA FISCAL DE ACUMULACION DE BASES
DE LOS ARTICULOS 63 Y 46 DEL TEXTO REFUNDIDO

Recordemos primero los diferentes artículos objeto de este estudio:

«*Artículo 74.*—Las transmisiones onerosas de bienes y derechos otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes (*) se liquidarán por el número correspondiente de la Tarifa del Impuesto General sobre las Sucesiones, si las cuotas resultantes fueren superiores a las derivadas de la aplicación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

«*Artículo 63, número 3.º*—Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del Impuesto, determinándose los tipos aplicables en función de la suma de todas las bases liquidables.»

«*Artículo 46.*—Las donaciones a que se refiere el artículo 63 serán acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de tres años, y se considerarán, a los efectos de determinar el tipo aplicable, como una sola adquisición.»

A la vista de estos artículos, nos preguntamos: ¿Cabe aplicar combinadamente todos ellos acumulando las bases de una transmisión onerosa y de una donación o herencia sucesivas? ¿Cabe acumular las bases de varias transmisiones onerosas sucesivas?

En nuestra opinión, hay que distinguir con separación estos supuestos:

(*) En relación con el problema de si el artículo 74 comprende o no a los descendientes por afinidad, puede verse el comentario que hicimos con motivo de la Resolución TEAP de 20 de febrero de 1975 en el número 516 de esta Revista.

- a) Acumulación de donaciones y transmisiones onerosas.
- b) Acumulación de transmisión onerosa a la base de la herencia
- c) Acumulación de transmisiones onerosas entre sí.

A) *Sobre si son o no acumulables las bases de donación y transmisión onerosa sucesiva otorgadas entre los mismos interesados dentro del plazo de tres años.*—Nosotros entendemos que no, pues se trata de negocios diferentes desde el punto de vista civil o sustantivo y de hechos imponderables también distintos desde el punto de vista fiscal, diferenciación de naturaleza que constituye un fuerte obstáculo para cualquier intento de acumulación de bases.

Desde el punto de vista civil, es evidente que mientras no se pruebe la simulación de la compraventa, ésta ha de considerarse como tal negocio oneroso, con todos efectos peculiares distintos de los de la donación. No hay que colacionar el bien adquirido, ni se aplica la reversión del artículo 812, ni las causas de revocación de las donaciones, sin olvidar tampoco que, desde el punto de vista registral, la inscripción tiene específicas normas relativas a los bienes gananciales. Por tanto, desde esta primera perspectiva, la acumulación de bases de la donación y la transmisión onerosa resulta totalmente artificiosa y sin fundamento alguno, perspectiva que también ha de tenerse en cuenta, dado lo dispuesto en el artículo 7.º del Texto Refundido, que alude a la «verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable»; y esa naturaleza jurídica hay que desdoblirla en este caso en dos negocios distintos, uno oneroso y otro gratuito, mientras no se pruebe la simulación.

Pero es que desde una perspectiva exclusivamente fiscal, y esto es más decisivo, no se encuentra base legal en el Texto Refundido para realizar tal acumulación. Si el legislador hubiera establecido en el artículo 74 del Texto que las transmisiones onerosas de las que se ocupa *se presumirá* que son transmisiones lucrativas, entonces habría un argumento para aplicar la norma acumulativa del número 3.º del artículo 63 en relación con donaciones anteriores o posteriores, pues el prototipo de las transmisiones lucrativas es la donación. Pero en el artículo 74 no hay rastro de ninguna presunción de transmisión lucrativa; sólo existe la declaración de que tales transmisiones *onerosas* «se liquidarán por el número correspondiente de la Tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones», y no siempre, sino sólo cuando por dicha Tarifa se obtengan cuotas superiores a las de la Tarifa de Transmisiones.

Además, el artículo 74 está incluido en el capítulo de las «normas especiales» del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y si a ello se une que en Derecho Fiscal está vedada la aplicación analógica del hecho

imponible, se comprenderá que no es posible aplicar la norma acumulativa del artículo 63, que se refiere únicamente a las donaciones.

Por otro lado, para comprobar que el artículo 74 no contempla una presunción de transmisión lucrativa (*), no hay más que acudir al artículo 64 del mismo Texto, que es el precepto específico en que el legislador ha recogido los casos en que se presume la existencia de transmisión lucrativa. Se observará que ninguno de esos casos es el del artículo 74, ni en éste hay ninguna referencia al 64. Si el legislador fiscal ha dedicado un artículo específico a los casos en que presume la existencia de transmisión lucrativa y no hace ninguna referencia al artículo 74, no sólo no hay base para presumir transmisión lucrativa, sino todo lo contrario: hay base legal para no presumirla, interpretando *a sensu contrario* el repetido artículo 64.

Ahora bien, se nos podría decir que, aunque ni en el artículo 74 ni en el 64 aparece expresamente la idea de presunción de transmisión lucrativa respecto a tales transmisiones onerosas, sin embargo, ella va implícita en la *ratio* del artículo 74. Pero si se afirmase esto, entonces contestaríamos que se trata de una hipotética suposición, frente a los textos claros que nosotros hemos apuntado. No cabe afirmar de modo concluyente que la *ratio* del artículo 74 es establecer una presunción de transmisión lucrativa, ya que la *ratio* de un precepto legal no puede llegar a un punto tan concreto y preciso como es el de la técnica de la presunción. Queremos decir que la *ratio* del artículo 74 podrá ser la idea genérica de evitar el fraude fiscal de los tipos de Sucesiones en supuestos en que es probable que no haya existido negocio oneroso. Pero la idea genérica de evitar el fraude fiscal puede concretarla el legislador en el texto legal de varias maneras: o estableciendo presunciones de transmisión lucrativa (como ha hecho, por ejemplo, en el art. 64), o exigiendo una doble liquidación (como ha hecho, excediéndose, sin duda, en el art. 76 a propósito de la consolidación del dominio), o simplemente conformándose con la aplicación de los tipos de Sucesiones cuando la cuota obtenida sea superior, pero sin establecer presunción alguna, respetando la naturaleza «onerosa» del acto a otros efectos distintos de los de aplicación de la Tarifa. Esto último es lo que se desprende de la norma especial del artículo 74, en comparación con el 64.

Por tanto, rechazamos cualquier pretendida *ratio* en este punto tan concreto y preciso como es la técnica de la presunción, que debería aparecer en el texto legal de modo expreso.

(*) En el citado comentario a la resolución de 20 de febrero de 1975 (*Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 516) se nos escaparon frases acerca de la presunción de transmisión lucrativa, que deben considerarse superadas por lo que decimos en este trabajo, donde nos planteamos más a fondo el problema.

Todavía más: si se dijera que el artículo 74 responde a una implícita presunción de transmisión lucrativa, a lo más que se podría llegar por ese camino es a tal presunción *sólo en el caso* de que la cuota obtenida por la Tarifa de Sucesiones fuese superior a la de Transmisiones, pero no siempre, pues no se explicaría la posibilidad de aplicar el tipo de compraventa a un supuesto de transmisión lucrativa. Pero esa duplicidad de situaciones, único punto al que cabe llegar (presunción de transmisión lucrativa en ciertos casos, y transmisión onerosa en otros), tampoco es admisible, pues se deja en el absurdo al legislador, lo que no debe suponerse a efectos interpretativos: ¿por qué, siendo el acto de transmisión el mismo, va a presumir el legislador en unos casos donación y en otros no, sólo por el detalle numérico de la cuantía de la cuota? Es más adecuado pensar, puesto que no hay rastro de presunción en el artículo 74, que éste no presume nunca transmisión lucrativa, sino que se limita a declarar aplicables unos u otros tipos impositivos, dando una norma concreta de liquidación, prescindiendo de la técnica de la presunción, a diferencia de lo que ocurre en los casos del artículo 64.

A continuación pondremos dos ejemplos y la forma de practicar las liquidaciones, para comprobar que la tesis de presumir transmisión lucrativa en unos casos y en otros no, es absurda.

Primer ejemplo.—Imaginemos que dentro de un período de tres años, el padre otorga tres actos sucesivos de transmisión a favor del hijo, por un montante total de 650.000 pesetas de base, distribuidas así:

- Una primera donación cuya base es 50.000 pesetas. Se le aplican los tipos del 3, 4 y 6 por 100, obteniéndose una cuota de 2.400 pesetas.
- Una compraventa posterior cuya base es 50.000 pesetas. En nuestra opinión, el tipo a aplicar es el 8,20 por 100 prescindiendo de toda idea acumulativa de bases, pues, según hemos visto, el artículo 63, 3.º, no se refiere a la acumulación de bases de transmisión onerosa y donación, sino únicamente de donaciones sucesivas entre sí. Ahora bien, la tesis de la presunción de transmisión lucrativa llegaría en este caso al mismo resultado, pues a pesar de la acumulación con la base de la primera donación, la cuota que se obtendría aplicando la Tarifa de Sucesiones resulta inferior a la que se obtiene aplicando el 8,20 por 100 de la Tarifa de Transmisiones. En definitiva, la cuota de la compraventa es 4.100 pesetas.
- Una donación cuya base es 550.000 pesetas. En nuestra opinión, sólo se acumula a la primera donación (art. 63, núm. 3.º), pero no a la compraventa, que es un negocio oneroso que no entra en

el precepto de acumulación de las donaciones. A ese mismo resultado tiene que llegar la otra perspectiva, pues la compraventa anterior fue calificada en su día como negocio oneroso con aplicación incluso del tipo 8,20 por 100, de donde se desprende que el artículo 74 tampoco ofrece en este caso ningún indicio en pro de la acumulación, pues no se presumió de ninguna manera transmisión lucrativa ni es momento adecuado para presumirla *a posteriori* en contra de la primera calificación fiscal. Por tanto, esta segunda donación sólo procede acumularla a la primera, correspondiéndole, en consecuencia, una cuota de 48.000 pesetas ($50.400 - 2.400 = 48.000$).

Contabilizando los tres negocios sucesivos de este primer ejemplo se obtiene una cuota total de 54.500 pesetas, cifra que conviene retener para su comparación con el ejemplo siguiente.

Segundo ejemplo.—Imaginemos ahora el mismo caso de los tres negocios sucesivos, pero siendo la primera donación en el tiempo la de 550.000 pesetas, seguida de la compraventa de 50.000 pesetas y, por último, de la donación de las otras 50.000 pesetas. El montante de los tres actos asciende a la misma base total de 650.000 pesetas. Lo único que varía es el orden de los factores, que no debería alterar el producto.

- La primera donación, la de la base de 550.000 pesetas, se liquida aplicando los tipos del 3, 4, 6, 7, 8, 9 y 10 por 100, obteniéndose la cuota de 45.400 pesetas.
- La compraventa, de base 50.000, no se acumula si se sigue nuestra tesis, ya conocida, con lo cual el tipo aplicable sería el 8,20 por 100, y la cuota, 4.100 pesetas. Ahora bien, es muy probable que quien mantenga que el artículo 74 contempla una presunción de transmisión lucrativa *cuando la cuota de Sucesiones sea superior*, llegue a la conclusión de que en este segundo ejemplo procede acumular la base a la de la anterior donación, con lo que la cuota que se obtendría sería 5.000 pesetas ($50.400 - 45.400 = 5.000$).
- La última donación, o sea, la de 50.000 pesetas de base, procede acumularla, en nuestra opinión, únicamente a la primera donación de 550.000 pesetas, con lo que obtendríamos una cuota de 5.000 pesetas. En cambio, la hipotética opinión contraria que estamos exponiendo acumularía la base de este último acto no sólo a la de la primera donación, sino también a la de la compraventa, aunque la consecuencia en este caso sería la misma: la cuota de la última donación es de 5.000 pesetas.

Se observará que la suma total de cuotas obtenida en este segundo ejemplo varía según las opiniones: a mi parecer, 54.500 pesetas; en cambio, según la tesis acumulativa de las tres bases, la cuota es 55.400 pesetas, o sea, 1.000 pesetas más.

Ahora compárense estas cuotas con las del primer ejemplo: con nuestra tesis se obtiene idéntico resultado en ambos ejemplos; con la tesis contraria, que nos hemos permitido imaginar hipotéticamente, el resultado en uno y otro ejemplo sería distinto.

Pero si esto fuera así, nos preguntaríamos: ¿Cómo puede obtenerse distinta cuota en supuestos idénticos, en los que sólo varía el orden de los factores? Fácilmente se comprobará que no es lógico decir que el artículo 74 contempla una presunción de transmisión lucrativa sólo cuando la cuota de Sucesiones sea superior a la de Transmisiones.

Claro que, puestos a imaginar, podríamos suponer que se nos dijera que estamos exponiendo una hipotética opinión contraria que no tiene ningún fundamento y que es muy fácil de rebatir, y que no hemos contemplado otra posibilidad de solución en esos ejemplos, a saber, que en uno y otro se presume la existencia de transmisión lucrativa en lugar de la compraventa, acumulando la base de éstas a las donaciones, sea cual fuere el orden de los otorgamientos. Ciertamente, con esta tercera solución, ya no se produce el contrasentido de obtener cuotas diferentes en ejemplos de corte idéntico, pero tiene el inconveniente que no hay base ni indicio legal alguno para defenderla, dados los términos del artículo 74. Si hemos apuntado en los ejemplos la otra tesis de la presunción de transmisión lucrativa sólo cuando la cuota de Sucesiones es superior, es porque hemos partido antes que es la única que cabría, a lo sumo, dentro de los términos del artículo 74, pues no se negará que cuando éste mantiene la Tarifa de la transmisión onerosa, por ningún lado puede aparecer la idea de presunción de transmisión lucrativa.

B) *Sobre si son o no acumulables las transmisiones onerosas del artículo 74 a la herencia del transmitente y, en su caso, conforme a qué precepto.*—Si hemos excluido la aplicación del número 3.º del artículo 63 en relación con las donaciones y transmisiones onerosas sucesivas, también tenemos que rechazar la acumulación de bases de la transmisión onerosa del artículo 74 a la herencia del transmitente, si ello se patrocina a la luz del artículo 46, transcrito al principio, pues este precepto se refiere exclusivamente a la acumulación de las donaciones a la herencia del donante y responde a las mismas orientaciones que el artículo 63, al que incluso se remite.

Pero la acumulación de la transmisión onerosa a la herencia del transmitente es posible por otro camino: a través de la integración del bien

vendido, en la base de la herencia del transmitente, conforme a lo dispuesto en el apartado a) del artículo 27 del Texto, que establece la presunción de que los bienes que pertenecieron al causante en el año inmediatamente anterior al fallecimiento y se hallen en poder de persona distinta del heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante, forman parte de la herencia a efectos de la liquidación y pago del impuesto.

Por tanto, la acumulación de la base de la compraventa a la herencia es posible, pero por aplicación de la norma de integración del artículo 27, que responde a una regulación no coincidente con la del artículo 46. Ante todo, el plazo es de un año y no de tres. Por otro lado, se prevé la prueba en contrario si se ha inventariado en la herencia metálico por valor equivalente al bien transmitido. Además, se alude a una serie de personas en cuyo poder se encuentren los bienes, lo que puede dar lugar también a diferencias de aplicación de uno y otro precepto.

C) *Posibilidad de acumular las bases de las sucesivas transmisiones onerosas entre sí.*—Aunque la solución es discutible, nosotros entendemos que lo procedente aquí es acumular las bases de las transmisiones onerosas sucesivas otorgadas entre los mismos interesados dentro del período de tres años.

Se nos podría tachar de inconsecuentes por no haber admitido la acumulación de bases en el primer supuesto (donación y transmisión onerosa sucesivas) y admitir ahora, en cambio, la acumulación de bases de las transmisiones onerosas sucesivas. Pero, en nuestra opinión, no hay tal inconsecuencia si se parte de que se trata de dos supuestos diferentes que exigen una regulación también distinta.

Por de pronto, en el primer supuesto, que estudiamos al principio (donación y transmisión onerosa), existía el obstáculo para la acumulación consistente en que la compraventa es negocio oneroso distinto de la donación, tanto desde la perspectiva civil como fiscal. En cambio, tratándose de transmisiones onerosas sucesivas, el hecho imponible tiene naturaleza idéntica en todas las transmisiones cuya base se acumula (confróntese artículo 54, núm. 1.º, del Texto, y núm. 1.º, de la Tarifa de Transmisiones), y desde el punto de vista civil no existe el contrasentido de unificar actos onerosos y gratuitos mezclando los bienes y valores de todos ellos, pues aquí se trata de actos exclusivamente onerosos.

Además, la no acumulación de bases de donaciones y transmisiones onerosas sucesivas sólo puede dar lugar a un único fraccionamiento en dos partes de la supuesta base conjunta: por un lado, la base de las transmisiones gratuitas sucesivas y, por otro lado, la base de las onerosas. Único fraccionamiento que tiene la explicación que dimos al principio,

y que no tiene por qué significar necesariamente dejar la puerta abierta al fraude fiscal; también puede significar la diferencia de naturaleza jurídica de los negocios y las distintas consecuencias sustantivas o civiles de ellos, lo cual explica y justifica la diferenciación de las bases y elimina la acumulación. Se trata, en definitiva, de una posibilidad perfectamente lícita dentro de la legislación fiscal, sin que merezca el correctivo de la acumulación, no previsto para ese supuesto. A título de comparación, imaginemos varias donaciones sucesivas espaciadas en su otorgamiento más de tres años: no procedería la acumulación de las bases respectivas y no se trata de ninguna actuación reprochable, sino que es una posibilidad que permite y tiene presente el propio legislador, al poner en el artículo 63, 3.º, el límite de los tres años.

En cambio, en el supuesto de transmisiones onerosas sucesivas, si no se acumularan las bases de todas las otorgadas en un espacio de tiempo, a efectos de aplicar la Tarifa de Sucesiones, entonces la posibilidad que tendría el contribuyente de fraccionar la base sería ilimitada, de modo que quien pretendiera vender una finca a su hijo podría otorgar varias escrituras de modo sucesivo vendiendo en cada una de ellas un trozo de la finca, con el único objeto de que el término comparativo de la Tarifa de Transmisiones Patrimoniales sea en cada otorgamiento el primer tramo de la Tarifa de Sucesiones al 3 por 100. ¿Es lógico que el liquidador tenga que permanecer impasible ante este proceder, que el legislador pueda quedar en todo momento en entredicho y que el artículo 74 quede en letra muerta mediante un sencillo artificio?

Precisamente para evitar todo esto proponemos la tesis de la acumulación de bases cuando se trata del caso de transmisiones onerosas sucesivas y creemos que con ello no se vulnera la letra del artículo 74, sino que es una interpretación que está pidiendo dicho precepto. Comienza aludiendo a las «transmisiones onerosas» en forma indefinida, sin especificar si se refiere a «cada una» o al «conjunto de varias de ellas»; pero a continuación, al indicar la aplicación de la Tarifa de Sucesiones, con sus tramos escalonados y tipos progresivos, más bien inclina a la interpretación que mantenemos, ya que es la única que permite una aplicación total de la Tarifa en todos sus posibles tramos y tipos; la otra interpretación, es decir, la de que las bases no se acumulan, permite el contrasentido de la aplicación exclusiva del primer tramo de la Tarifa, eludiendo los demás tramos, y como el artículo 74 se refiere a la Tarifa de Sucesiones en la totalidad de sus tramos, y no sólo en los primeros, por el argumento de *reductio ad absurdum* ha de eliminarse tal interpretación, con lo que se llega, por exclusión, a la otra interpretación, la de la

acumulación de bases, como única admisible dentro de la lógica, e incluso de los términos, del repetido precepto.

Una vez deducida por un argumento lógico la solución de la acumulación de bases, sin recurrir para nada a la analogía del número 3.º del artículo 63, ni a la idea de la presunción de transmisión lucrativa, que no aparece en el artículo 74, se observa que es necesario fijar un plazo límite para llevar a cabo la acumulación de bases, pues es una cuestión que no puede dejarse sin precisar, ya que ello tampoco sería lógico. A tal efecto, si que podemos recurrir a la aplicación analógica del plazo-límite de tres años del artículo 63, número 3.º, del Texto, pues no se trata de ampliación del hecho imponible ni de concretar exenciones ni bonificaciones, sino de fijar un plazo a la acumulación de bases, una vez que se ha llegado a esta interpretación con un argumento lógico y no analógico. Pues bien, de los dos plazos-límites que señala en otros supuestos el Texto, es decir, el plazo de tres años del artículo 63, 3.º, y el de un año del artículo 27, a), nosotros nos inclinamos por el primero, es decir, el de tres años, por la sencilla razón de que ofrece más analogía el supuesto del artículo 63 que el del artículo 27, dado que en aquél se contempla la acumulación de bases de negocios o actos *inter vivos* y, en cambio, en el último precepto apuntado se pretende la integración de un bien a la base de una herencia.

En resumen, no aplicamos la analogía del artículo 63, 3.º, para llegar a la solución de la acumulación de bases en el supuesto del artículo 74, pues si argumentáramos de ese modo tendríamos que admitir necesariamente (ya que quedaría todo envuelto en la analogía) la acumulación de bases de donación y compraventa sucesivas, y esto no lo hemos admitido desde el principio. Únicamente aplicamos la analogía para concretar el plazo de acumulación, pero no para interpretar que procede la acumulación misma.

Modo de realizar la acumulación de bases y de aplicar comparativamente las Tarifas de Sucesiones y Transmisiones en las transmisiones onerosas sucesivas del artículo 74.—La acumulación de bases al efecto de aplicar la Tarifa significa considerar como una sola transmisión las transmisiones otorgadas entre los mismos interesados dentro del plazo de tres años, comparando, en consecuencia, en cada caso, las cuotas de la Tarifa de Sucesiones y de la de Transmisiones en relación con el conjunto de todas las bases acumuladas. De tal manera que en cada transmisión no ha de atenderse exclusivamente al tipo de la Tarifa de Sucesiones que corresponde después de haber aplicado los tipos inferiores en anteriores transmisiones, sino que también hay que comparar las cuotas que se obtienen por una y otra Tarifa en relación con el conjunto de todas

las transmisiones, al objeto de que la comparación de cuotas y tipos no se produzca atendiendo únicamente a la última transmisión, sino al conjunto de todas ellas. Con unos ejemplos intentaremos aclarar definitivamente lo que queremos decir. Imaginemos tres compraventas sucesivas otorgadas por el padre a favor del hijo, todas ellas dentro del plazo de tres años:

- La primera compraventa tiene una base de 50.000 pesetas. La Oficina Liquidadora le aplicará el tipo del 8,20 por 100, con una cuota resultante de 4.100 pesetas, pues la cuota que obtiene por la Tarifa de Sucesiones aplicando los tipos del 3, 4 y 6 por 100 es 2.400, o sea, inferior a aquélla.
- La segunda compraventa tiene una base de 200.000 pesetas. El liquidador seguirá aplicando el tipo del 8,20 por 100, con una cuota de 16.400 pesetas, pues claramente se advierte que la cuota que se obtendría por Sucesiones seguiría siendo inferior, aunque se acumule la base a la anterior de 50.000 pesetas, ya que por el conjunto de ambas la cuota es 17.900 pesetas, y la cuota de Transmisiones correspondiente a las dos bases es superior, pues son 20.500 pesetas.
- La tercera compraventa tiene una base de 50.000 pesetas. Aunque aplicando los tipos acumulativos en forma sucesiva, podría pensarse que a esta tercera transmisión el tipo de la Tarifa de Sucesiones correspondiente es el 9 por 100, por estimar que ya se han aplicado los inferiores a las dos transmisiones anteriores (3 a 8, ambos inclusive), con lo que se llegaría a la conclusión de que el mismo supera al 8,20 por 100 de la Tarifa de Transmisiones; sin embargo, nosotros patrocinamos otra fórmula para hacer la comparación de Tarifas. Precisamente ahora llega el momento de aclarar en este ejemplo las ideas que indicábamos antes de modo genérico y teórico: la comparación de cuotas de ambas Tarifas no se debe referir exclusivamente al último tramo de la base acumulada, sino al conjunto de todas las bases objeto de acumulación. En concreto, aplicando estas ideas al presente ejemplo tenemos lo siguiente: el conjunto de las tres bases que se acumulan asciende a 300.000 pesetas; la cuota total que se obtiene de acuerdo con la Tarifa de Sucesiones aplicando los tipos del 3 al 9 por 100 es 22.400 pesetas, y la cuota total aplicando el tipo del 8,20 por 100 de la Tarifa de Transmisiones asciende a 24.600 pesetas. De donde resulta que, atendiendo al conjunto de bases y cuotas, sigue siendo superior el resultado que se obtiene aplicando la Tarifa de Transmisiones. La otra posible solu-

ción no es convincente, pues no resulta lógico que la postura acumulativa se quede a mitad de camino comparando únicamente las cuotas de cada transmisión aisladamente considerada; por el contrario, una vez aceptada la acumulación de bases y la consideración del conjunto como una sola transmisión, resulta más adecuada la interpretación que apuntamos, que tiene en cuenta las cuotas anteriores de Transmisiones que excedieron de las de Sucesiones, aunque en la última transmisión, la comparación de los últimos tramos dé una cuota superior por Sucesiones, pues, en definitiva, lo que interesa en la acumulación, dada la unidad de la transmisión, es el conjunto y no los tramos aislados.

Norma de competencia de las Oficinas Liquidadoras en relación con las transmisiones onerosas del artículo 74 del Texto.—La regla general de competencia referente a las transmisiones onerosas es la que atiende a la demarcación del lugar del otorgamiento de cada documento, a no ser que transmitente y adquirente tengan una misma vecindad (confróntese la regla 1.^a del art. 104 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959). En cambio, tratándose de donaciones *inter vivos*, el documento ha de liquidarse en la Oficina que corresponda al domicilio del donante, según el párrafo añadido al artículo 104 del Reglamento por el Decreto de 15 de febrero de 1962, precisamente con la finalidad de facilitar la aplicación de la norma de acumulación de bases de las donaciones otorgadas dentro de los tres años por el mismo donante a favor del mismo donatario.

Pues bien, respecto a las transmisiones onerosas del artículo 74 del Texto, en base a una interpretación literal del artículo 104 del Reglamento y a la vista de que el artículo 74 no contempla una transmisión lucrativa ni la presume, podría pensarse que debe aplicarse la regla general del lugar del otorgamiento que establece el artículo 104, regla 1.^a Sin embargo, nosotros entendemos que lo procedente es atender a la Oficina correspondiente al domicilio del transmitente. Nos basamos en que la interpretación del artículo 74 del Texto, en el sentido de que procede acumular las bases, exige una norma adjetiva de competencia territorial similar a la de las donaciones, que se dio precisamente, según hemos dicho, con el pensamiento puesto en la acumulación de bases. Nuevamente recurrimos a la analogía para llegar a este lógico resultado. Analogía que no prohíbe en este caso la Ley General Tributaria, pues las reglas de competencia son reglamentarias y adjetivas y no afectan al hecho imponible en sí mismo ni a las exenciones o bonificaciones. Además, si no aplicáramos la regla de competencia del domicilio del transmitente, la interpretación que hemos dado del artículo 74 quedaría en

letra muerta, al no poder controlar las Oficinas Liquidadoras la sucesión de transmisiones. Y si se entiende que tal interpretación es la más adecuada—respecto a lo cual nos remitimos a lo que antes hemos dicho—, no hay más remedio que aplicar analógicamente la citada regla de competencia, pues, en otro caso, el artículo 74, que es de superior jerarquía normativa, se vería desbordado por una norma reglamentaria de competencia, lo cual no es admisible dado lo dispuesto en la disposición transitoria 6.^a del Texto Refundido.

Libro de control de transmisiones sucesivas.—Para poder controlar las transmisiones sucesivas dentro del plazo de tres años parece necesario llevar un libro o cuadernito auxiliar por orden alfabético, que permita consignar en cada letra los datos de la transmisión en cuestión. Dicho librito deberá examinarse siempre que se produzca una transmisión del artículo 74. En cuanto a si ha de llevarse por orden de transmitentes o por orden de adquirentes, esto es algo que debe quedar al arbitrio de cada Oficina, utilizando el sistema que le resulte más cómodo, pues en todo caso se consigue el mismo resultado controlador. En relación con las donaciones sucesivas del artículo 63, número 3.º, parece más cómodo seguir el control por orden alfabético de transmitentes, si se tiene en cuenta que en la mayoría de los casos son dos transmitentes (padre y madre) y, en cambio, una pluralidad de adquirentes. Tratándose de transmisiones onerosas no siempre sucede así, por lo que la solución es indiferente. En todo caso, en el lugar de cada letra asignado al transmitente deben recogerse los siguientes datos: apellidos y nombre del mismo, fecha de la escritura, número del expediente y nombre y apellidos del adquirente o adquirentes, y si es que se lleva por orden de adquirentes, se recogerán los mismos datos sólo que procediendo a la inversa en cuanto a los datos de los otorgantes. También puede plantearse la cuestión de si conviene llevar un solo libro para control de donaciones y de transmisiones o dos distintos. Nosotros creemos que esto queda también a elección de la Oficina Liquidadora, si bien en el caso de que se decida por llevar ambos tipos de actos en el mismo librito habrá de tener en cuenta que sólo procede la acumulación de donaciones o compraventas entre sí por separado, acerca de lo cual ya hemos insistido en esto anteriormente. Por ello habrá que indicar en cada caso si se trata de donación o de transmisión onerosa, o quizá, por lo mismo, sería mejor llevar dos cuadernos, uno para cada tipo de actos.

JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA
Registrador de la Propiedad