

El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y las donaciones, especialmente la de bienes del matrimonio

SUMARIO: I. *Antecedentes*.—II. *Fundamento*.—III. *El hecho imponible*: A) La donación simple. B) Donaciones especiales. C) Supuestos en que se presume la existencia de donación. D) Presunciones donatorias. E) Actos onerosos a los que se aplica la Tarifa de Sucesiones.—IV. *Elementos personales*.—V. *Base liquidable*.—VI. *Tipo*.—VII. *Plazo de presentación y oficina competente*.—VIII. *Exenciones*.—IX. *Donaciones a favor de los cónyuges*.—X. *Donación de bienes del matrimonio*: A) Donación de gananciales. B) Donación de privativos.—XI. *Renuncia a los gananciales*.

ANTECEDENTES (1)

Suelen los autores citar como antecedente más remoto de este impuesto a la *vigesima hereditatum* creada por el Emperador Augusto, y a la *insinuatio* en las donaciones, para las que excedan de 200 *solidorum*.

Desde el siglo v (invasión de los bárbaros) hasta el final del siglo xii (fin del feudalismo) no puede hablarse de la existencia de un verdadero régimen fiscal, percibiéndose los tributos de una manera tiránica y arbitraria.

(1) Véase el trabajo publicado en la "Revista de Hacienda Pública Española", núm. 2, por FÉLIX BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, titulado *Evolución histórica sobre las sucesiones y sobre las transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*.

En el año 1491, los Reyes Católicos publican el *Cuaderno de Alcabalas*, que sujetaba las compraventas al 10 por 100, con algunas excepciones, subsistiendo hasta el año 1795, en que se reduce el tipo al 7 por 100.

En 1768 se regulan los *Oficios de Hipoteca*, que tanta importancia adquirirían después en la evolución del impuesto.

En 1798 (19-set) se sujetaron por vez primera las herencias en línea no directa.

Por Real Decreto de 31 de diciembre de 1829 se dispuso que con el título de *Derecho de Hipotecas* se sujetasen, entre otros conceptos, las donaciones al 0,50 por 100.

En la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, debida a don Alejandro Mon, se sujetan las traslaciones de dominio, sin distinguir las onerosas de las gratuitas.

Por Real Orden de 17 de mayo de 1846 se declaran exentas las dotes de padres a hijos, considerándolas anticipo de legítimas (en esta época las herencias en la línea recta estaban exentas).

En 1867 el impuesto cambia de nombre, denominándose *Impuesto sobre las traslaciones de dominio*, entre cuyas características destaca el que los tipos, tanto en las transmisiones onerosas como gratuitas, eran proporcionales.

En la Ley de Presupuesto de 29 de mayo de 1868 se atribuye la liquidación a los Partidos, a los Registradores de la Propiedad.

En la Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872, debida a ECHEGARAY, se le da la denominación de *Impuesto sobre derechos reales y transmisiones de bienes*, en el que se sujetaban las traslaciones de dominio de inmuebles al 3 por 100 (tanto onerosas como gratuitas), mientras que a las transmisiones gratuitas de bienes muebles se les aplicarían las escalas de las herencias.

En el Reglamento de 1881 se asimilan, por vez primera, las donaciones a las herencias y legados.

La reforma de 2 de abril de 1900, debida a VILLAVERDE, sujeta «las transmisiones de bienes, acciones y derechos de todas clases, a título de donación, herencia o legado, cualquiera que sea la nacionalidad o vecindad del causante, aun cuando no se hayan formalizado los inventarios y particiones, siempre que resulte probado el acto en virtud del cual se verifican».

En la Tarifa se dispone que «las donaciones *inter vivos* de bienes inmuebles contribuirán según el grado de parentesco entre donante y donatario, y por los tipos señalados para las herencias.

Las de bienes muebles pagarán por el concepto general señalado a la

transmisión de esta clase de bienes, excepto las que se efectúen entre ascendientes y descendientes, que se reputarán como anticipo de legítima, y tributarán como las herencias.

Las donaciones *mortis causa* de cualquier clase de bienes y derechos tributarán con arreglo a la escala establecida para las herencias.

Las dotes, tanto voluntarias como necesarias, pagarán como las donaciones *inter vivos* y según la clase de bienes en que consistan».

Se desgravan las adquisiciones gratuitas de pequeños capitales, en beneficio de las fortunas pequeñas, al mismo tiempo que se establece por vez primera la progresión en los tipos, pero dependiendo esta progresión sólo del grado de parentesco, y no de la cuantía.

En opinión de BENÍTEZ DE LUGO, no fue muy afortunada la explicación dada a la progresividad de los tipos, ya que lejos de ofrecer su verdadero carácter, el de coparticipación del Estado a través del tributo, se habló de «deseo de reducir las sucesiones de escasa importancia que se sustraían al pago del impuesto en razón al considerable gasto que para su formalización exigen el impuesto, el del Timbre y los Aranceles Notariales».

El Reglamento de 10 de abril de 1900 se refiere a las donaciones en los artículos 20 y 21, en los que además de los principios citados se establece la calificación de donación al pacto aleatorio de sobrevivencia (*pacto tontino*), así como la renuncia a la herencia fuera del supuesto del párrafo 3.º del artículo 1.000 C. C.

Por Ley de 3 de agosto de 1907 se elevan nuevamente los tipos, aceptando la progresividad, no sólo por el parentesco, sino también por la cuantía, salvo en la línea recta legítima, legitimada y de adopción y los cónyuges por su porción legítima.

Estas nuevas ideas fueron recogidas en la Ley de Presupuestos de 29 de diciembre de 1910 y en el Reglamento de 20 de abril de 1911, el cual continúa con el mismo criterio de equiparar las donaciones *inter vivos* de bienes inmuebles o derechos reales a los tipos de las herencias, mientras que la de bienes muebles tributa por un tipo fijo. Las *mortis causa*, tanto de muebles como de inmuebles, se equiparan a las herencias.

La Ley de reforma tributaria de 29 de abril de 1920 aceptó el sistema de progresividad de modo total, salvo en las herencias causadas en favor del alma. Se identifican las donaciones, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, a efectos fiscales, con las herencias.

Esta idea es recogida por la Ley de 28 de febrero de 1927 y por su Reglamento de igual año, el cual en su artículo 29 establece que «las donaciones, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, y cualquiera que sea la

clase de bienes en que consistan tributarán como las herencias, según su cuantía y el grado de parentesco entre el donante y donatario».

En el artículo 31 ya se habla de que en la renuncia de herencia se atenderá al tipo más oneroso, entre el renunciante o el favorecido, con el causante.

En el artículo 48 se presume la existencia de donación cuando resulte el cambio de titularidad del Registro de la Propiedad, amillaramiento de riqueza, registros fiscales, o trabajos catastrales, o depósitos a nombre de donante, en el caso de mueble.

Durante la Segunda República, la Ley de Reforma Tributaria de 11 de marzo de 1932 volvió a elevar los tipos de las herencias en un 20 por 100. Por Decreto de 5 de mayo de 1932 se aprobó el nuevo texto de la Ley, y el 16 de julio, el del Reglamento.

Al término de nuestra Guerra Civil, la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, debida a LARRAZ, introduce una serie de reformas que en la materia que estudiamos se plasma en la Ley, Reglamento y Tarifa aprobados por Decreto de 22 de marzo de 1941.

En el artículo 1.º, XVIII, de la Ley se sujeta al impuesto «la transmisión de bienes, acciones y derechos de todas clases, a título de donación, herencia o legado..., siempre que resulte probado el acto en virtud del cual se verifican». A continuación, regulaba la renuncia a la herencia en términos similares a los de la legislación actual, salvo la renuncia a la herencia prescrita.

La redacción de la tarifa era idéntica a las leyes de 1927 y 1932, aunque variaba en los tipos.

En el artículo 9, 2.º ya se establece que la transmisión de bienes inmuebles, otorgada por los padres a favor de los hijos, tributará por la escala de herencias, salvo que la de la compra-venta sea mayor.

En los artículos 29 y 30 se sigue el principio de equiparar las donaciones a las herencias; calificándose como donación al pacto tontino, así como a las dotes.

Por Ley de 31 de diciembre de 1946 vuelven a elevarse los tipos. Por Decreto de 7 de noviembre de 1947 se aprobó el nuevo texto de la Ley, Reglamento y Tarifa, que, en general, se limita a reiterar los conceptos y posiciones señalados anteriormente.

Por último, llegamos a la legislación actual contenida en la Ley de 6 de abril de 1967, quedando vigente el Reglamento de 1959, cuya legislación iremos examinando a lo largo de la Ponencia.

FUNDAMENTO

Podemos señalar una doble justificación:

- A) De tipo genérico: como dice CIMBALI, al tratarse de la adquisición de bienes y derechos, fundamentalmente la propiedad, en la formación y conservación de ella, en el respeto y eficacia de esos derechos, tiene participación decisiva el Estado con su función de reconocimiento y tutela, que le da título bastante para que cuando esos derechos o bienes se transmiten, adquiera una parte a través del correspondiente impuesto.
- B) De tipo específico: si el impuesto debe tener como base la capacidad tributaria del sujeto pasivo es indudable que ésta aumenta con la donación, sin que el donatario realice a cambio ninguna contraprestación, por lo que no cabe duda de lo justificado de su sujeción. Este criterio ha llevado al legislador a exigir el impuesto por la tarifa de sucesiones, a una serie de actos que no son donación en el sentido técnico, como renunciaciones, algunas transmisiones onerosas, pactos tontinos, etc.

EL HECHO IMPONIBLE

A) *La donación simple*

Según el artículo 28 de la L. G. T. «el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria».

En el tema que nos ocupa, el hecho imponible lo constituye la donación, que si bien no es tenido en cuenta de una manera específica por el artículo 54 de la Ley del Impuesto, se integra indudablemente dentro de su párrafo 1.º, cuando declara sujetas «las transmisiones por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». También puede incluirse en los números 2, 7 y 8 de dicho artículo, si los actos a que se refieren se realizan a título lucrativo.

Ahora bien, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7, el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le ha-

yan dado, lo cual nos lleva a examinar qué actos son en sentido jurídico donación y cuáles no, para poder sujetar los primeros, mientras que excluirémos a los segundos. La jurisprudencia fiscal ha declarado a estos efectos que la facultad calificadora del liquidador se ejercerá en cada caso con plena libertad y sin limitaciones que puedan entender derivadas de calificaciones anteriores. (R. S. TEAC de 4 oct. 1955 y 23 oct. 1966.)

Nuestro C. C. nos dice en su artículo 618 que «la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta». De todos son conocidos los defectos que se le atribuyen a esta definición, pero entendiendo que un tema fiscal no es el lugar adecuado para tratar de sentar doctrina civil, nos limitaremos a recoger la tesis más aceptada, según la cual habrá donación si se dan los siguientes requisitos:

- Empobrecimiento del donante.
- Enriquecimiento del donatario.
- Animo de liberalidad.

Por tanto, cuando se den los indicados requisitos el negocio se calificará de donación y, por consiguiente, quedará sujeto al impuesto, cualquiera que sea el procedimiento escogido (constitución, traslación, modificación o extinción de una obligación o derecho real) y cualquiera que sea el tipo de donación.

ENNECERUS nos dice que puede consistir la donación en la transmisión de la propiedad, transmisión o concesión de otros derechos reales, remisión de los mismos, cesión o remisión de créditos, o constitución de un crédito, que puede consistir en una promesa de donación que recoja la intención de donar.

No hay donación, a juicio del mismo autor, en la mera concesión de uso, en las prestaciones personales, en el pago de obligaciones naturales, en la prestación de garantía por razón de una obligación existente, o en la remisión de dicha garantía; sin embargo, puede haber donación cuando se constituye una garantía a favor de deuda ajena incobrable, siempre que haya acuerdo de gratuidad sobre tal constitución.

CASTÁN cita como casos de inexistencia de donación los de dejar transcurrir los términos para la prescripción extintiva de un crédito o para la usucapión de un fundo, y, en general, todos aquellos actos que no entrañen una pérdida patrimonial.

Como supuestos, cuya calificación fiscal ofrece dudas, podemos citar los siguientes:

- 1.º El cumplimiento de las obligaciones naturales. Los anotadores de ENNECERUS estiman que no hay donación cuando la atribu-

ción patrimonial se haga por razón de la justa causa a que alude el artículo 1901 C. C. FUENMAYOR dice que no es donación porque falta el *animus donandi*, y el propio artículo 1901 contrapone la justa causa al título de liberalidad, pero que tampoco se trata de un pago, ya que se habla en el 1901 de cosa que nunca se debió o que ya estaba pagada. En consecuencia, se considera por la doctrina que estamos en presencia de un acto «neutro», siguiendo la terminología de OPPO.

El T. S. en S. de 17 octubre 1932 admite la constitución de una obligación civil en sustitución y cumplimiento de la obligación de prestar alimentos a la concubina desamparada, concibiendo dicho cumplimiento, según FUENMAYOR, como acto neutro, ya que de una parte no se puede calificar de donación y, por otra, el T. S. se cuida de señalar la ausencia de prestación correlativa por parte de la mujer.

Ahora bien, como fiscalmente no existe la categoría de los actos neutros, tendremos que inclinarnos por una u otra de las Tarifas existentes: la de los actos onerosos o la de los gratuitos. Creemos que al no tratarse de donaciones deberá de aplicarse la tarifa de los actos onerosos, puesto que debe prevalecer el criterio de considerar al cumplimiento como un pago y no como una transmisión gratuita.

- 2.º *Suscripciones públicas.*—En algunas de ellas (para elevar un monumento a una persona insigne) al no existir sujeto pasivo destinado, no es posible la construcción de una relación jurídica, en general, ni tributaria en particular.

En otro tipo de suscripciones, como son las establecidas genéricamente a favor de los damnificados por catástrofe, es también posible la construcción de vínculos jurídicos entre los suscriptores donantes y los damnificados beneficiarios.

Quizá el supuesto más dudoso se presenta cuando la suscripción se realiza a favor de una persona determinada. En este caso el T. S. en Sentencia de 1 de febrero de 1956, declara que las cantidades entregadas por suscripción nacional no están sujetas a tributación por el impuesto de derechos reales. El Tribunal Supremo considera que cuando se trata de un homenaje nacional hay que pensar en un acto de derecho público, que sin dejar de constituir una liberalidad, trasciende del ámbito de derecho privado en que se desarrolla la donación. Y que aún aceptando el problema en el ámbito privado, no es posible construir un vínculo jurídico entre los suscriptores-donantes y el be-

neficiario, ya que al no existir documento que refleje la donación, ésta sería verbal, lo cual exige la entrega simultánea de donante a donatario, cosa que no ocurre en la suscripción pública.

A nuestro juicio es acertada la postura del T. S., de no someter a tributación en concepto de donación a las suscripciones públicas, aunque de las razones alegadas nos convenza más la primera que la última.

3.º Premios de concursos (literarios, radiofónicos, televisivos...). Debemos distinguir dos supuestos:

- Si el llamado premio no es otra cosa que el precio de la obra premiada, la cual queda en poder del premiante, el acto no puede calificarse de donación en ningún aspecto y, por tanto, tampoco en el fiscal.
- Si se trata de premios que otorguen las empresas con fines exclusivamente publicitarios, nos encontramos con que al no existir *animus donandi* en la Empresa, el acto no puede calificarse de donación. Pero desde el punto de vista del adquirente no hay duda de que la adquisición fue a título lucrativo, y que, por consiguiente, debía de tributar por el tipo de extraños, lo cual supondría tanto como impedir tales premios.

El legislador ha adoptado una solución intermedia, y declara en el artículo 55, 8.º que tributará como transmisión onerosa «los premios consistentes en bienes inmuebles que se otorguen por las empresas con fines exclusivamente publicitarios». Pero, ¿qué ocurre entonces con los premios consistentes en cosas muebles, generalmente dinero? A nuestro juicio, dado que la publicidad es objeto de tráfico mercantil, estos actos, a tenor del artículo 62, quedarían sujetos al impuesto de Tráfico de Empresas, y no al de Transmisiones. Igual criterio habría que mantener respecto a los premios televisivos y radiofónicos, dado el carácter de empresa de las entidades premiantes. Sin embargo, como luego veremos, el artículo 62 impide esta solución.

4.º El requisito de la forma en las donaciones. El problema se plantea respecto a las donaciones de inmuebles no realizadas en escritura pública, o las de muebles que no constan por escrito, sin que se entregue simultáneamente la cosa donada. Sustantivamente la opinión doctrinal más generalizada es la de que en

tales casos la donación es inexistente y, como consecuencia, no hay convención liquidable.

Sin embargo, no ha sido ésta la postura mantenida por el TEAC, el cual ha atendido más al hecho económico del traslado de bienes que al jurídico de existencia de contrato, declarando que para exigir el impuesto por donación no es necesario que conste por escrito, sino que basta con que esté acreditada su existencia (R. 10 de marzo de 1936), lo cual es lógico cuando se trate de una donación verbal con entrega de la cosa, puesto que lo que tributa es el acto y no el documento. Sin embargo, esta tesis se desvirtúa, a nuestro juicio, en la R. de 4 febrero de 1947, en la que se afirma que con arreglo al artículo 1.261 C. C. el contrato es inexistente si falta alguno de los requisitos que establece dicho artículo, y que si el defecto está en la forma el contrato es simplemente nulo y, por tanto, liquidable, a tenor del artículo 1, según el cual el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

En el Seminario de Derecho Hipotecario de Valladolid se argumentó, además, diciendo que el no liquidar la donación de un bien inmueble hecha en documento privado, significaba tanto como hacer más ventajosa la situación del documento privado que la de la escritura pública. El argumento es de indudable fuerza, pero la solución estimamos que está en el artículo 7, con arreglo al cual para que el defecto de forma no impida la liquidación del acto, ha de afectar a la validez o la eficacia del negocio, pero que como en este supuesto el defecto determina la *inexistencia* del negocio, no hay materia liquidable, y que, por consiguiente, no hacemos de peor condición a la escritura, sino que, por el contrario, respetamos su verdadero significado de ser un requisito *ad solemnitatem*.

Pasando ahora a ofrecer un pequeño muestrario de la opinión jurisprudencial se han considerado como actos sujetos, en concepto de donación, los siguientes:

- La promesa de pagar una pensión y ceder una vivienda hecha en escritura de capitulaciones, ya que el verbo prometer no tiene un significado distinto al de obligarse (S. 27 de octubre de 1926).
- El ofrecimiento hecho por carta de determinada suma para construir un hospital municipal (S. de 11 de febrero de 1929).

- Si el gravamen o pago de pensiones es inferior al valor de los bienes donados, la diferencia debe tributar como donación (R. 10 de marzo de 1936).
- La cláusula establecida en la venta de la nuda propiedad de una finca por virtud de la cual el comprador se compromete a pagar cinco mil duros a unas monjas y dos mil a un sacerdote al morir la vendedora, que se reservó el usufructo vitalicio, constituye donación entre extraños (R. 20 septiembre 1955).
- El seguro mixto contratado durante el matrimonio por ambos cónyuges y percibido en vida debe tributar como donación por el importe de la mitad de la póliza, aunque la donación sea nula (R. 11 noviembre de 1952).
- La Resolución de 27 de mayo de 1961 consideró como acto sujeto en concepto de donación, la escritura de rectificación de otra anterior en la que se donaba el pleno dominio, en el sentido de que la anterior donataria, ahora dueña en pleno dominio, dispuso del usufructo a favor de sus padres, antiguos donantes, y a cuyo fallecimiento pasarían sólo en usufructo a ella, instituyendo la nuda propiedad en forma indeterminada y dependiente de un suceso futuro e incierto a favor de sus hijos, si los tuviere, y en otro caso de sus hermanos y sobrinos, por cabezas y estirpes. En este caso, además de dejar firme la liquidación anterior, se liquida por donación de usufructo, y queda pendiente la de la nuda propiedad hasta que se cumpla el evento.
- La Sentencia de 17 de mayo de 1963 declara que en el caso de donación de solar y de edificación en construcción sobre él, procede la liquidación por el total del edificio, ya que en la escritura de donación se decía que la construcción de la casa se realizaba con dinero perteneciente a los donantes, obtenido mediante créditos abiertos a tal fin, o que pudieran solicitar en lo futuro hasta la terminación de las obras, sin que tal afirmación pueda desvirtuarse por una escritura de aclaración posterior, dada la rotunda claridad de su afirmación.
- La R. de 26 de septiembre de 1950 considera como donación la estipulación de que con la finalidad de que quede unificada la porción de herencia se la adjudica a un heredero, sin que se haga reserva alguna de derechos, presentes o futuros, respecto al otro.

Por el contrario, se han declarado judicialmente como actos no sujetos en concepto de donación, los siguientes:

- Cuando el acto se realiza para evitar un litigio y no por mera liberalidad del cedente (R. 21 de septiembre de 1923).
- Cuando padre e hija emancipada adquieren por compraventa el usufructo y la nuda propiedad de una finca, respectivamente, no debe apreciarse como acto deducido una donación del padre a la hija sobre la base del valor de la nuda propiedad (R. 12 de noviembre de 1946).
- Si falta el ánimo de liberalidad y la aceptación, no hay donación; y tal ocurre en la renuncia de un crédito, máxime si con anterioridad se reconoce haber recibido su importe (R. de 22 de febrero de 1949).
- Mientras una donación no se acepte, falta el consentimiento del contrato y debe considerarse inexistente (R. 23 de octubre de 1951 y 25 de mayo de 1954).
- No procede liquidar como donación el acuerdo social por el que se declaran extinguidas y sin ningún valor ni efecto determinadas cédulas de fundador que están en poder de los únicos socios (R. 27 de mayo de 1952).
- No es donación el aumento de valor apreciado en una cesión a título oneroso (R. de 3 de diciembre de 1952).
- La Resolución de 10 de mayo de 1963, reiterada por otra de 23 de octubre de 1964, considera que el acta levantada a efectos del impuesto de utilidades, en la que se manifestó por el interesado que determinada cantidad de acciones procedían de donación de su madre, no es suficiente por sí sola para exigir el impuesto, y únicamente debe servir para iniciar la investigación fiscal correspondiente, ya que dicha declaración es unilateral, y no suple el consentimiento de los donantes, requisito imprescindible para la existencia de la donación, según doctrina contenida en el artículo 44 del R. D. R.

En cuanto a la distinción entre este impuesto y el de tráfico de empresas es evidente que, dados los términos del artículo 62 de la Ley que exige el carácter oneroso en la transmisión para poder quedar sometida al impuesto de tráfico de empresas en determinados casos, la donación quedará siempre sometida al impuesto de transmisiones.

B) *Donaciones especiales*

El artículo 63, 2) de la Ley establece que «las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existiesen recíprocas prestaciones o se impusiese algún gravamen al donatario tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia». Viene este precepto a recoger, con una dicción más técnica, el criterio mantenido en el artículo 29, 2) del Reglamento.

Efectivamente, la Ley parte del principio de que tanto las donaciones onerosas como las remuneratorias quedan sujetas al impuesto como donaciones ordinarias, y que la única especialidad radica en que si hay recíprocas prestaciones o se impone algún gravamen se considerará donación sólo la diferencia. Con ello resulta que las donaciones remuneratorias son donaciones ordinarias, a efectos fiscales, ya que ni el mérito del donatario ni los servicios prestados al donante no exigibles jurídicamente pueden considerarse como gravamen ni como prestación recíproca.

En cuanto a la donación onerosa, dentro de la cual habrá que incluir a la donación modal, el problema puede radicar en la valoración de la carga o prestación recíproca, como cuando ésta consista en el pago de deudas del donante y las mismas no estén bien determinadas.

Finalmente, nos referiremos a donaciones con pactos especiales:

a) La donación con reserva de facultad de disponer, a que se refiere el artículo 639 del C. C. Entendemos que la facultad de disponer juega a modo de condición resolutoria, y que, por consiguiente, si el donante la utiliza, el donatario tendrá derecho a la devolución de lo pagado, en los términos del artículo 17 de la Ley.

b) Si la donación es con cláusula de reversión hay que distinguir si la reversión es a favor de tercero, en cuyo caso el problema es similar al del apartado anterior, o si, por el contrario, es a favor del propio donante. En tal caso no sólo tendrá el donatario derecho a la devolución del impuesto, sino que entendemos que la reversión es acto no sujeto, puesto que no se trata de una nueva transmisión, sino de dejar sin efecto una transmisión anterior. Apoyamos esta postura en la R. del TEAC de 4 de abril de 1968, que siguiendo el criterio de la S. T. S. de 9 de junio de 1933 considera que la reversión no es otra cosa que el cumplimiento de una condición resolutoria. Dicha resolución reitera la de 2 de diciembre de 1966, que fue declarada por el Tribunal como de interés general a efectos de su publicación en el *Boletín del Ministerio de Hacienda*. (El supuesto se refería a reversión en caso de expropiación

forzosa, pero la solución estimamos que es aplicable a todo tipo de reversiones y, por tanto, a la de donaciones.)

c) Revocación de donaciones. Si tiene como fundamento el incumplimiento de cargas o la ingratitud del donatario no habrá derecho a la devolución del impuesto según dispone el artículo 17. Por el contrario, si la revocación fuese debida a superveniencia o supervivencia de hijos sí habrá derecho a dicha devolución, sin perjuicio de que se gire la oportuna liquidación en concepto de usufructo por el tiempo que haya durado la donación.

En todo caso en que la donación sólo quede sin efecto respecto a alguno de los bienes donados, entendemos habrá que devolver la diferencia entre lo realmente pagado y lo que hubiera correspondido pagar de no haberse incluido el citado bien en la donación.

C) *Supuestos en que se presume la existencia de donación*

1) *La renuncia.*—El legislador fiscal se refiere a ella en los artículos 38 (renuncia de herencia), 76, 3 (renuncia de usufructo) y 134 de la Ley (prescripción). En el Reglamento del artículo 22, 8 regula la renuncia a los gananciales, y el 31, 17 y 18 reiteran los conceptos de renuncia de herencia y prescripción.

El primer problema que nos plantean dichos artículos es el de si sólo están sujetos estos tipos de renuncia o, por el contrario, se podrán sujetar otras. Como el artículo 24 de la L. G. T. dispone que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible» parece que los demás tipos de renuncia no estarán sujetos. Sin embargo, a tenor del artículo 54, 1.º, cuando como consecuencia de la renuncia (que es un acto *inter vivos*) se produzca una transmisión de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas, indudablemente dicha renuncia será acto sujeto. Vamos a seguir para el estudio fiscal de la materia la clasificación tripartita que de la renuncia nos da ROCA:

a) *Renuncia abdicativa.*—Si la renuncia se refiere a derechos, que aun teniendo un contenido económico, éste no es valuable fiscalmente, el acto es no sujeto, ya que sin base liquidable no es posible construir una relación jurídico-tributaria. Ejemplos: renuncia al derecho de preferente suscripción de nuevas acciones, renuncia impuesta por el acreedor al deudor de no poder éste repudiar la herencia, renuncia a un retracto legal, etc.

Si la renuncia se refiere a derechos valuables fiscalmente y la misma

se hace mediante precio es indudable que el acto no puede calificarse de donación y, por consiguiente, queda fuera del ámbito de este tema. Habría de exigirse el impuesto con arreglo a la naturaleza del acto que encubriera dicha renuncia. En este sentido la S. T. S. de 24 de diciembre de 1909 habla de la precisión de hacer constar la renuncia en las condiciones necesarias para el establecimiento del vínculo de derecho entre el renunciante y aquel a quien interese la renuncia.

Por último si la renuncia de un bien o derecho valuable fiscalmente se hace sin ningún tipo de contraprestación, el adquirente de dichos bienes o derechos lo será a título lucrativo y en tal concepto tendrá que satisfacer el impuesto. Examinemos algunos supuestos:

- Si se renuncia al pleno dominio de una cosa, ésta deviene *res nullius*, y conforme al artículo 21 de la L. P. E., si se tratase de bienes inmuebles pertenecerán al Estado como bienes patrimoniales, y el acto estaría exento al amparo del artículo 65, 1, 1.º, a). Si lo que se renuncia es a una cosa mueble, como nos falta la persona favorecida, que no existe, tampoco podremos construir una relación tributaria. La ocupación de dicha cosa se regulará por lo establecido en el C. C. y leyes especiales.
- Si se renuncia a una cuota del dominio por uno de los comuneros (entendemos que el titular del pleno dominio no puede renunciar a una cuota), a pesar de que no existe un precepto expreso que ampare el acrecimiento a los demás condueños, la doctrina civilística general considera que la porción repudiada acrece a los demás condueños. Es decir, que se ha producido una transmisión patrimonial del renunciante a los demás condueños. Este movimiento se opera por dos motivos: uno de tipo voluntario (la renuncia) y otro de carácter institucional (el acrecimiento). Sustantivamente es indudable que no estamos en presencia de una donación, puesto que falta o puede faltar el *animus donandi*; y porque la donación es un contrato y la renuncia es un acto unilateral. Pero, desde el punto de vista fiscal, ha habido una transmisión *inter vivos*, que a tenor del párrafo 1.º del artículo 54, debemos sujetar al impuesto, y que al ser gratuita se calificará de donación, como indica el inciso final del artículo 38, 1.º, «... sin perjuicio de lo que deba liquidarse además, por la cesión o donación de la parte repudiada». Para fijar el tipo se atenderá al parentesco entre repudiante y beneficiario.
- Si se renuncia a un derecho desmembrado del dominio, lo que en definitiva supone su extinción, se someterá al impuesto al amparo del artículo 54, 2.º En el caso más frecuente, la renuncia

al derecho de usufructo, el artículo 76, 3.º, párrafo final, nos dice que «la renuncia, aunque sea pura y simple, de un usufructo ya aceptado, se considerará a los efectos fiscales como una donación del usufructuario al nudo propietario».

Este precepto se refiere al supuesto más simple: el de que el usufructo pertenezca a un solo titular: Pero ¿qué ocurre si el usufructo pertenece a varios cotitulares, y uno de ellos renuncia a su cuota? Civilmente el problema no está demasiado claro sobre si la porción repudiada acrecerá a los demás cusufructuarios o al nudo propietario. Don Jerónimo González cree que si el cusufructo se estableció *in solidum* habrá derecho de acrecer a favor de los cusufructuarios; si se estableció *pro partibus*, la cuota repudiada se consolidará en el dominio.

El artículo 987 C. C. nos dice que «el derecho de acrecer tendrá también lugar entre los... usufructuarios en los términos establecidos para los herederos». A pesar de que el precepto está situado entre los referentes a la herencia, creemos debe aplicarse a todo tipo de usufructos, y no sólo a los constituidos por herencia. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la renuncia a la herencia es una renuncia de tipo preventivo, mientras que la del cusufructo es de tipo abdicativo, por lo que la solución no puede ser idéntica. Por ello, nos adherimos a la tesis de don Jerónimo y, en consecuencia, el liquidador deberá calificar como problema previo el de determinar a quien acrece la porción repudiada, y practicar, en consecuencia, la liquidación que proceda.

b) *Renuncia preventiva*.—Dicha renuncia no está sujeta al impuesto; así lo dice claramente el párrafo 17 del artículo 31 del R. D. R., y se deduce del artículo 38 de la Ley, aunque uno y otro sólo se refieren expresamente al supuesto de herencia o legado, pero indudablemente hay que aplicar igual criterio a cualquier forma de tal renuncia, como podrían ser las de donaciones u otras ofertas de adquisición.

La única consecuencia fiscal, en cuanto a la renuncia hereditaria, estriba en que los beneficiarios tributarán por la adquisición de la parte repudiada, con arreglo al número de la Tarifa que correspondería aplicar al renunciante, a no ser que por el parentesco del causante con el favorecido proceda la aplicación de un número de Tarifa más gravoso.

El legislador fiscal ha seguido en este punto la doctrina civil contenida en los artículos 1.000, con las ventajas y defectos que tiene el indicado artículo.

El T. E. A. C. en Resolución de 17 de abril de 1964, entendió que el hecho de haberse girado y pagado liquidaciones de los herederos renunciantes, debía estimarse suficiente para entender que existía una

aceptación tácita de la herencia, de acuerdo con el artículo 999 C. C. En consecuencia, dicha renuncia debía liquidarse como donación.

Sin embargo, el T. S. en S. 20 de febrero de 1965 revocó el fallo entendiendo que sólo cabe presumir la aceptación tácita respecto del presentador del documento a liquidación, y que respecto a él es correcta la liquidación por donación, pero no respecto a los demás coherederos, ya que no es admisible el mandato presunto previsto en el número 5 del artículo 106 del Reglamento, ya que tal mandato es de carácter fiscal, referido exclusivamente a diligencias de gestión y trámite y no comprende facultades para actos de voluntad y consentimiento o renuncia de derechos, que requieren mandato especial y expreso.

El criterio del T. S. no parece muy acertado en este punto, como lo demuestra el que el propio Tribunal en S. 9 de abril de 1958, mantuviese la tesis contraria, al considerar que la renuncia después de pagada la liquidación provisional, es fiscalmente donación, ya que del expediente no hay nada que demuestre que el mandatario verbal carecía de la representación que alegaba, ni elemento alguno susceptible de destruir la legal presunción de que el importe de las liquidaciones han sido satisfechas por los herederos.

La diferencia de que en un caso se alegaba la representación verbal de los demás coherederos, y en otro no, no nos parece razón suficiente para el cambio de criterio, ya que tal alegación sólo puede afectar al que la emite, pero en ningún caso al presunto representado que puede ser ajeno a las manipulaciones del primero.

Por ello nos inclinamos a la tesis ponderada de RODRÍGUEZ-VILLAMIL, para quien la solución estaría en que la presunción del artículo 106, 5 del Reglamento fuese de naturaleza *iuris tantum*, y no *iuris et de iure*, como parece indicar sus términos imperativos, o como dice el T. S. que esta representación fuese sólo a efectos de notificaciones, pudiendo en los demás casos jugar la prueba de presunciones en los términos del artículo 1.253 del C. C.

c) La renuncia reconocitiva es de más difícil encuadramiento dentro de la técnica fiscal, ya que en este caso se abandona un derecho dudoso o controvertido, es decir, un derecho de cuya titularidad no está seguro el repudiante. En este caso entendemos que debe jugar plenamente la calificación del liquidador y, por consiguiente, si éste estima que el bien o derecho pertenecía al repudiante, deberá girar la oportuna liquidación a cargo del beneficiario, sin perjuicio, claro está, de la impugnación que a éste corresponda.

Por último, nos dice el artículo 38 que «la repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o

legado se reputará, a efectos puramente fiscales, como donación». Concuerdá con lo dispuesto en el artículo 133, 6 de la L. R. T., y se trata de una norma nueva, no recogida en la antigua legislación de Derechos reales. Al afirmar tajantemente la consideración de donación a la renuncia después de prescrito el impuesto, no cabe duda de que se le aplicarán todas las normas fiscales de la donación, y entre ellas las de las acumulaciones a que se refiere el artículo 63, 3. En definitiva, estamos en presencia de una renuncia de tipo preventivo que se sujeta al impuesto para evitar el fraude fiscal.

De la renuncia a los gananciales, y los problemas fiscales que plantea nos ocuparemos posteriormente.

D) *Presunciones donatorias*

El artículo 64 del texto refundido presume la existencia de transmisiones lucrativas en los supuestos que veremos a continuación. A juicio de ALBIÑANA, estas presunciones juegan tanto a efectos de transmisiones *inter vivos* como *mortis causa*, aunque el precepto figure entre los que regulan las transmisiones *inter vivos*.

Estos casos son:

1. a) «Cuando de los Registros fiscales resultare la disminución del patrimonio de una persona, y sincrónicamente o con posterioridad, pero nunca después de dos años, el incremento patrimonial del cónyuge, de los descendientes o de los hijos adoptivos o cónyuge de cualquiera de ellos.»

Recoge este artículo lo dispuesto en el artículo 23 de la antigua Ley de 1958, y 149, 1 del Reglamento, pero con un carácter más amplio ya que habla en general de registros fiscales, y no sólo del registro de rentas y patrimonios, y por otro lado alude genéricamente a descendientes, y no sólo a los hijos, incluyendo a los adoptivos o al cónyuge de cualquiera de ellos, cosa que no establecía la Ley del 58. La presunción nos parece que se refiere sólo a los descendientes legítimos en línea recta, aparte de los hijos adoptivos, con exclusión de cualquier otro tipo de descendientes.

El procedimiento se iniciará, según el artículo 23 de la Ley de Derechos Reales, aplicable en base a lo dispuesto en el artículo 181 de la Ley de 1964, por acuerdo de la Dirección General de lo Contencioso. La Oficina Liquidadora del domicilio del beneficiado le requerirá para que haga las manifestaciones que estime oportunas. En caso de explicación insuficiente, y previa constancia de lo actuado, se elevará el expediente a la Abogacía del Estado, y ésta con su dictamen al Jurado Tri-

butario, el cual previa las ampliaciones que considere oportunas, declarará en conciencia si ha lugar a estimar o no, la existencia liquidable de una transmisión lucrativa y, en su caso, la cuantía de la misma. Los fallos del Jurado no serán susceptibles de recurso alguno, ni siquiera el contencioso administrativo. Regula hoy esta materia el Decreto de 6 de mayo de 1965, el cual reconoce la competencia en única instancia de los Jurados Territoriales, si la cuantía no excede de 500.000 pesetas si se trata de bases, o de 150.000 si se discutieran cuotas. En los demás casos cabe alzada ante el Jurado central, fallando unos y otros en conciencia, y sin que quepa recurso contencioso administrativo.

La circunstancia de exigirse un acuerdo inicial de la Dirección General de lo Contencioso hace que esta presunción tenga poco juego en la práctica.

b) «Cuando, fallecida una persona sin dejar cónyuge viudo, ni descendiente o hijos adoptivos, los mismos Registros acusaren, en el desenvolvimiento del Patrimonio del causante, disminuciones que sincrónica o posteriormente, pero nunca después de tres años, sean correlativas al incremento en el patrimonio de los herederos o legatarios.

A estos efectos se entenderá por incremento patrimonial toda adición de nuevos bienes o derechos a los ya poseídos, en cuanto éstos permanezcan constantes, o la diferencia en más valor de los bienes o derechos adquiridos durante un período de tiempo sobre el valor de los realizados en el mismo lapso.

Contrariamente, por disminución se entenderá toda realización de bienes o derechos poseídos sin que medie adquisición de nuevos, o la diferencia en menos entre el valor de los bienes o derechos adquiridos durante un período de tiempo en comparación con los realizados en el mismo lapso.»

Presenta este párrafo en relación al anterior, con el que se complementa, dos diferencias:

- Que mientras el párrafo *a)* juega tanto si el presunto transmitente ha fallecido como si vive, en éste se exige el fallecimiento, lo cual es lógico, ya que hasta entonces no puede saberse quiénes son los herederos o legatarios.
- Que el plazo entre la disminución y el aumento del patrimonio se amplía a tres años en vez de dos.

c) «Cuando de la investigación de las altas y bajas del impuesto industrial resultare el alta de descendiente o cónyuge por razón del mismo negocio en que se dio la baja de ascendiente o del otro cónyuge.»

En este párrafo se excluyen los hijos adoptivos a diferencia de los

dos anteriores, sin que se nos alcance a ver la razón de dicha exclusión. Tampoco establece plazo, por lo que habrá que estar al de cinco años de prescripción.

En los tres apartados que comentamos surge la peculiaridad de presumir una donación entre cónyuges, las cuales están prohibidas por el Código Civil en su artículo 1.334 que las declara nulas, no obstante lo cual se liquidan, sin que a nuestro juicio el artículo 7, párrafo 1.º de la Ley nos parezca fundamento suficiente, ya que éste prescinde de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que afecten a la validez o eficacia, pero no, por consiguiente, las que determinen la nulidad de pleno derecho del negocio.

2. El número dos del artículo 64 señala que «en ningún caso serán de aplicación las normas anteriores respecto de las disminuciones de capital o altas y bajas del impuesto industrial acaecidas antes de los cinco años desde la notificación al interesado de las propuestas de liquidación», lo cual, en definitiva, es una aplicación del plazo general de prescripción que establece el artículo 64 de la Ley General Tributaria.

3. El número 3 del artículo que comentamos se refiere a un supuesto de indudable mayor trascendencia práctica, al menos en cuanto al número de casos que se aplica. Presume dicho párrafo la existencia de transmisión lucrativa «en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, a favor de éstos, por el importe del valor de los bienes o derechos transmitidos a menos que se pruebe a satisfacción de la administración la previa existencia en su patrimonio de bienes suficientes para realizarla».

Coincide con lo dispuesto en el artículo 155, 6) de la L. R. T., que recoge la norma contenida en el artículo 9, 3) del R. D. R., ampliándola, ya que ésta recogía sólo el supuesto entre padres e hijos, mientras ahora se habla de ascendientes y descendientes.

Los requisitos para que juegue esta presunción son los siguientes:

- Que la adquisición sea a título oneroso, no jugando, por consiguiente, en las a título lucrativo. Tampoco jugaría en la permuta.
- Que el ascendiente actúe como representante del menor. Entendemos que la representación a que se alude es la legal (patria potestad o tutela si el tutor no es ascendiente, no juega la presunción), y no jugará si el menor está emancipado, aunque confiera poder a su ascendiente, aunque con la dicción literal del precepto es posible encajarla.
- Se ha de tratar de una adquisición realizada a favor de un me-

nor. Por la razón antes apuntada si el menor está emancipado no procederá aplicar la presunción. Tampoco procederá si se trata de una adquisición realizada como representante legal de una persona mayor de edad, que esté incapacitada.

- Que no se pruebe a satisfacción de la Administración, la previa existencia en el patrimonio del menor de bienes suficientes para realizarla. Este juicio entendemos que queda al arbitrio del liquidador.

En todo caso cabe recurso ante el Jurado Tributario, lo cual, por cierto, es una novedad de la Ley de Reforma Tributaria de 1964.

4. «Si los interesados no aceptaran los hechos tributarios derivados de la aplicación de este artículo se suspenderán las liquidaciones correspondientes hasta que el Jurado resuelva, en definitiva, sobre la existencia de aquéllos.»

Creemos que deberá practicarse una liquidación caucional, de la que no vemos inconveniente se tome nota marginal en el R. de la P., similar a la de usufructos.

E) *Actos onerosos a los que se aplica la tarifa de sucesiones*

I. El artículo 74 de la Ley dice: «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.»

Coincide literalmente con el artículo 155, 5) L. R. T., y amplía los criterios mantenidos por el R. D. R. en sus artículos 9, 2) y 31, 23).

El comentario sobre la técnica de este precepto ha de ser desfavorable:

- Habla de transmisiones onerosas, pero ¿se aplicará en caso de permuta entre ascendientes y descendientes? Creemos con BAS y RIVAS, que dada la finalidad del precepto, evitar la defraudación presumiendo con carácter *iuris et de iure* la existencia de una donación, esta presunción cae por su base en el caso de la permuta, ya que este contrato, por su naturaleza jurídica, descarta la posibilidad de disfrazar donaciones. No obstante, la dicción literal del precepto convendría reformarla para evitar posibles disgustos a los contribuyentes.

- Se aplica la presunción cualquiera que sea la clase bienes o derechos objeto de la transmisión. En este punto sí ha tenido en cuenta el legislador la opinión de la doctrina, ya que, como señalaba el mismo autor, la presunción existe igualmente en el caso de transmisiones de buques, maquinaria, automóviles, alhajas, valores mobiliarios, etc., con valor equiparable al de muchos bienes inmuebles. En este punto nos parece acertada la reforma.
- Por último habla de transmisiones entre ascendientes y descendientes, mientras el Reglamento habla de padres y de hijos legítimos, naturales o adoptivos. También en este punto el legislador es muy impreciso: ¿se aplicará la presunción sólo en la línea recta o también en la colateral? ¿Juega exclusivamente en el caso de parentesco legítimo, natural o adoptivo o, por el contrario, se extiende al ilegítimo no natural? En las notas al Texto de la Ley publicadas por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, debidas a ROVIRA RARAZONA, se dice que al no determinar el parentesco la Ley, serán de aplicación los preceptos del Reglamento que se refieren a los legítimos, naturales o adoptivos, opinión que nos parece acertada. En cuanto a línea en que se aplica entendemos que sólo puede jugar en la recta y en ningún caso en la colateral, ya que la realidad demuestra la inexistencia de donaciones en esta línea, siendo, por consiguiente, desorbitado el alcance que en otro caso adquiriría el precepto. Por estas razones convendría, por consiguiente, una mayor precisión en el precepto.

¿Juega en el caso de afinidad, venta del suegro al yerno o nuera? Textualmente no, pero quizá hubiese sido conveniente incluir este supuesto, ya que en caso contrario queda un medio fácil e importante de evasión, puesto que sustantivamente los bienes adquieren carácter de ganancial, tanto en este caso como en el de la venta al hijo o descendiente.

El artículo 9, 2) del R. D. R., desarrollando esta materia, dice que si hubiese coincidencia de apellidos entre el comprador y el vendedor o entre el cesionario y el cedente, sin mediar relación paterno-filial, dará fe de ello el Notario autorizante del documento o si concurrieren testigos de conocimiento de lo que éstos aseveren al respecto; tratándose de documento privado, los interesados deberán declararlo así, bajo juramento, y acompañar la justificación en forma adecuada de ello.

Por último, digamos que, si bien el legislador presume en el fondo la existencia de una donación, lo cierto es que no declara que el acto se equipara fiscalmente a la donación y, por consiguiente,

a mi juicio, no se le aplicarán las demás notas de la donación, especialmente las reglas de las acumulaciones.

II. Establece el artículo 15, 11) R. D. R. que cuando los hijos constituyan pensiones a favor de los padres, a cambio de cesión de bienes inmuebles, se aplicará al adquirente de los bienes la escala de herencias, siempre que sea superior a la de Transmisiones.

Esta norma no está recogida, ni en la Ley de Reforma, ni en el Texto Refundido, por ser innecesaria, ya que con carácter general está recogida en el artículo 74 que acabamos de estudiar.

III. Otro supuesto de acto oneroso al que se aplica la Tarifa de Sucesiones es el que se deriva del artículo 83.

Este artículo distingue tres supuestos distintos:

- a) Que la pensión se constituya sin mediar entrega de bienes o derechos, en cuyo caso se le aplica la Tarifa de Sucesiones, atendiendo al grado de parentesco entre el pensionista y el que ha de satisfacer la pensión. El criterio es correcto, ya que indudablemente el acto ha de calificarse como donación.
- b) Que la pensión se constituya a cambio de cesión de bienes o derechos, pero que el transmitente sea persona distinta del pensionista. En este caso al adquirente de los bienes se le aplica la escala de Transmisiones, con arreglo al número 20, artículo 70, pero al pensionista, que adquiere su derecho a título lucrativo, se le aplicarán las Tarifas de Sucesiones, atendiendo al grado de parentesco que le une con el transmitente de los bienes o derechos. Es igualmente un criterio correcto.
- c) Por último, aplica el artículo 83 la Tarifa de Sucesiones, a las pensiones que los ascendientes constituyan a favor de sus descendientes. Como el legislador afirma que esto ocurrirá, «en todo caso», nos encontramos que si es una pensión constituida por el ascendiente, a cambio de cesión de bienes o derechos que le hace su descendiente, a pesar de que el acto es a título oneroso, similar a la permuta, se le aplicará la Tarifa de Sucesiones. En este caso, el juicio ha de ser desfavorable por las mismas razones alegadas en el caso de la permuta.

IV. También se presume, con carácter *iuris et de iure*, la existencia de donación, a efectos fiscales, en el artículo 63, 4), según el cual «cuando a virtud de pacto aleatorio establecido en la adquisición de bienes en común, haya de refundirse sucesivamente en cada uno de los

condóminos la parte que correspondía al premuerto, se liquidará en concepto de donación la transmisión a favor de los sobrevivientes».

Coincide literalmente con lo dispuesto en el artículo 29, 3) del Reglamento.

Se trata, en definitiva, del llamado *pacto tontino*, cosa distinta de las asociaciones tontinas o chatelusianas, y la justificación de su equiparación a la donación radica en que existe un enriquecimiento de los sobrevivientes, sin contraprestación de ninguna clase.

Al calificarse de donación se le aplicarán las normas propias de ésta, entre ellas las que determinan las acumulaciones.

ELEMENTOS PERSONALES

En todo contrato de donación intervienen dos figuras personales. El donante, que dispone de una fracción de su patrimonio con el consiguiente empobrecimiento, y el donatario, que acepta dicha disposición, y que se enriquece con ella. En la donación propiamente dicha no hay ninguna duda sobre la determinación de ambos, pero no así en los actos asimilados, fundamentalmente la renuncia, donde la figura del beneficiario no siempre aparece en primer plano, exigiendo una investigación por parte de la Oficina Liquidadora.

La figura del donante es tenida en cuenta, aisladamente, en el artículo 104, 1) del Reglamento, a los efectos de determinar la competencia de la Oficina Liquidadora, según veremos más adelante.

El donatario es tenido en cuenta por el artículo 67 de la Ley, según el cual «estará obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario. En las transmisiones de bienes y derechos de todas clases, el que los adquiera». Esta posición de sujeto pasivo no podrá alterarse frente a la Administración, por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas, según dispone el artículo 36 de la L. G. T.

Por último, conjuntamente, donante y donatario, son tenidos en cuenta para determinar la Tarifa aplicable, según dispone el artículo 63, 1) de la Ley, que luego examinaremos.

BASE LIQUIDABLE

Dice el artículo 53 de la L. G. T. que «se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la Ley propia de cada Tributo».

El artículo 8 de la Ley dice que el impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos tuviesen el día en que se celebró el contrato o se causó el acto sujeto a los mismos.

En principio la determinación de la base liquidable en el contrato de donación, se hace siguiendo los criterios generales propias del impuesto que nos ocupa, sin que exista peculiaridad alguna. Pero desde el instante en que la Tarifa aplicable a las donaciones no es fija, sino que aumenta con la base, el contribuyente adoptó de inmediato la postura de fraccionar la base y, como consecuencia, también el tipo, produciéndose una importante defraudación.

Las Oficinas Liquidadoras trataron de cortar dicho fraude acumulando por su cuenta las donaciones, en base al artículo 29 del R. D. R., el cual determina que las donaciones tributarán como las herencias y, por tanto, le serían aplicables los artículos 75 y ss., que determinan las adiciones al caudal hereditario.

Contra este criterio, el TEAC, en todas las ocasiones en que se interpuso recurso, rechazó dicha acumulación (entre otras las Rs. de 17-I y 21-II-1950; 13-I y 17-II-1959; 24-XI-1961; 27-II y 16-IX-1964), a pesar de que en alguno de los casos se llegó a otorgar veinte escrituras de donación en el plazo de cuatro días, entre los mismos donantes y donatarios.

Esta situación fue abordada por la Ley de 23 de diciembre de 1961, que en su artículo 16, añadió un nuevo párrafo al número 21 del artículo 2.º de la L. D. R., en el que se dispone: «Las donaciones que se otorguen por unos mismos donantes a favor de unos mismos donatarios dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola a los efectos de liquidación del impuesto, determinándose, por tanto, el tipo aplicable en función de la suma de todas las bases liquidables.»

Esta misma norma, con redacción prácticamente igual, fue recogida por el artículo 153, 3) de la L. R. T. y trasladada al artículo 63, 3) del Texto Refundido. Igualmente se ha aplicado a las herencias en el artículo 46 de la Ley del Impuesto.

Sin embargo, la defraudación todavía es posible mediante el cambio de Oficinas Liquidadoras, ya que la vecindad del donante que determina la competencia de dicha Oficina es un dato fácilmente alterable, por lo que quizá fuese interesante la creación de un registro central de donaciones que dificultara dicha defraudación. No obstante, el liquidador debe comprometer todavía más al contribuyente mediante la exigencia de una declaración jurada de no haber existido donación entre el mismo donante y donatario, en los tres años anteriores.

Otro punto que no queda claro es el de si una misma donación se tendrá en cuenta más de una vez, a efectos de acumulación.

El supuesto de hecho es el siguiente: En el año 1968 se celebra una donación; en 1970, otra; las dos entre los mismos donantes y donatarios. No hay duda que ambas habrán de acumularse. Suponiendo que se otorgara otra donación en 1972, ¿habría de acumularse a la de 1970? Atendiendo al texto literal de la Ley no hay duda alguna, pero en tal caso nos encontraríamos con que la donación celebrada en 1970 se acumularía dos veces, una a la de 1968 y otra a la de 1972. ¿Es ésta la intención del legislador? A nuestro juicio no procedería la segunda acumulación, ya que de un lado ésta se consideró a efectos fiscales como una sola con la de 1968, y de otra la finalidad de la norma, evitar el fraude fiscal, está cumplida con que se celebre una acumulación. La solución contraria nos parecería que equivale a exigir dos veces un impuesto por el mismo contrato, contra lo dispuesto en el artículo 79 de que a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho.

Finalmente, en relación a este problema, digamos que, a nuestro juicio, la acumulación procede, no sólo en las donaciones propiamente dichas, sino también en todos aquellos casos en que se presume la existencia de donación a efectos fiscales, según vimos antes. Pero no en el supuesto del artículo 74, ya que aquí el legislador no presume la existencia de donación, sino que aplica la Tarifa de sucesiones a un contrato oneroso, cuando tal Tarifa sea más favorable a la Hacienda.

TIPO

El antiguo precepto del artículo 29, 1) del Reglamento, según el cual las donaciones tributarán como las herencias, según su cuantía y el grado de parentesco entre donante y donatario, se prestaba a confusión, ya que la remisión que contiene no se limita sólo al tipo, sino que podría entenderse a cualquier otra norma dictada para las herencias, y que el intérprete podría intentar aplicar a las donaciones. Así ocurrió con las normas de las acumulaciones, según vimos anteriormente; también se planteó el problema respecto a la exención de las primeras diez mil pesetas, en las donaciones de padres a hijos.

Hoy día, el artículo 63, 3) del Texto Refundido es más exacto. La remisión se entiende sólo referida a la Tarifa del Impuesto General sobre las Sucesiones, por lo que en todo lo demás se rige por el de transmisiones. Así lo dice claramente la Circular 2/65 de la Dirección General de lo Contencioso: «Las donaciones *inter vivos* han de considerarse a todos los efectos, incluso al de la prescripción, como sujetas al impues-

to de transmisiones patrimoniales», con lo cual se excluye la aplicación de las normas del impuesto de Sucesiones, salvo aquellas para las que haya una remisión expresa, como son las de la Tarifa. Insistiendo en esta idea, la propia Circular que comentamos dice que «una cosa es la naturaleza jurídica del hecho imponible, que determina su encuadramiento en el marco legal tributario, y otra muy distinta, el tipo de tributación aplicable.

Las características de la Tarifa que comentamos consisten en ser progresiva, aplicarse por tramos y depender del parentesco entre donante y donatario.

El fundamento de la progresividad de los tipos no es otro que «la utilidad económica», que en las transmisiones lucrativas aumenta a medida que se aleja el grado de parentesco entre transmitente y adquirente. En este sentido se manifiesta MARAÓN, quien, por otro lado, justifica los límites moderados de la escala que rige entre ascendientes y descendientes legítimos, porque en esta clase de transmisiones, supuesta la copropiedad que la vida familiar impone, la utilidad es muy reducida y muchas veces no existe.

En cuanto a los grados de parentesco, el artículo 54, 1) del R. D. R. nos dice que los grados de parentesco son todos, a efectos de la Tarifa, los de consanguinidad, según las normas generales del C. C.

El comentario general sobre la Tarifa ha de referirse a los tipos excesivamente altos que rigen en los últimos números, lo cual determina prácticamente la desaparición de este tipo de donaciones en la contratación diaria, por lo que cabe preguntar si el Fisco no habrá matado la gallina de los huevos de oro. En este sentido, el caso reciente de donación de una S. A. a un empleado con motivo de su jubilación, que provocó una Resolución de nuestra D. G., es significativo, puesto que indudablemente hubo de liquidarse por la Tarifa de extraños, lo cual parece exagerado, dado el motivo de la misma. Una dulcificación de los tipos en algunos casos parece aconsejable, aunque sólo fuera para devolver al tráfico jurídico su autenticidad en este punto.

Como comentarios específicos nos parece citar los siguientes:

a) ¿Cuál es la posición fiscal del hijo adoptivo después de la reforma llevada a cabo por la Ley de 4 de julio de 1970? Con arreglo a la legislación anterior se distinguían dos tipos: la adopción plena, que fiscalmente tributaba por el número 2 de la Tarifa, según el artículo 41 de la Ley; y la menos plena, que tributaba por el número 3, siempre que los adoptados tuviesen menos de veintiún años al tiempo de la adopción. Y la disposición transitoria 5.^a, aplica la Tarifa 3.^a a los ascendientes y descendientes, por adopción, cualquiera que sea la edad que tuviesen

estos últimos al tiempo de otorgarse la escritura pública de adopción, cuando la fecha de ésta sea anterior a 1 de abril de 1945. Los mismos números de la Tarifa serán de aplicación a las adopciones realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley de 24-IV-58, y aquellas en que el adoptado fuese menor de treinta años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción y la fecha de ésta anterior al 1 de julio de 1964.

Estimamos que urge una rectificación de esta postura para ponerla acorde a la nueva orientación de la adopción en el sentido de equiparar el hijo adoptivo pleno al legítimo, desde el punto de vista fiscal. Y en cuanto al hijo adoptivo simple, parece que es la Tarifa 2 la más idónea para aplicarle.

b) Otro problema interesante es el que plantea el artículo 40 al aplicar el número 1 de la Tarifa a las herencias o legados y, por consiguiente, a las donaciones que otorguen los religiosos profesos en beneficio de la Orden, Congregación o Comunidad a que pertenezcan. Después de publicada la Ley de 28 de junio de 1967, sobre libertad religiosa, cabe preguntarse si dicho precepto se aplicará exclusivamente a los religiosos católicos o, por el contrario, puede extenderse a los ministros del culto no católico. Entendemos que, aunque expresamente no lo dice, el artículo 40 se refiere a los religiosos profesos de religión católica, pero que, a semejanza de lo que ocurría en el caso anterior, la nueva orientación en esta materia debe evitar posibles discriminaciones, totalmente injustificadas y, por consiguiente, extenderse a otras confesiones.

GERMÁN DELGADO JARILLO plantea un problema de tipo en el caso de colación de la donación. En un trabajo publicado en la RCDI, estudia el artículo 30, 3) del Reglamento, el cual señala que al tiempo de la colación no se exigirá el impuesto por herencia, si se justifica haber satisfecho el correspondiente a la donación. Pero el autor se pregunta qué ocurre si el donatario con obligación de colacionar, repudia la herencia y, por tanto, no colaciona (art. 1.036 C. C.). En este caso el donatario se convierte en extraño a la herencia y, por tanto, su donación se imputará a la parte de libre disposición, según el artículo 819 del C. C.

Pues bien, el autor propugna que en este caso debería girarse una liquidación complementaria por el tipo de extraños, ya que entiende que el repudiante se convierte en un legatario extraño.

No nos convence la tesis, ya que una cosa es que a la donación se la impute como los legados, al tercio de libre disposición, y otra muy distinta que la donación *inter vivos* tenga la misma naturaleza jurídica que los legados. Por consiguiente, entendemos que no hay que girar liquidación complementaria alguna, ni que fuese correcta una modificación de la ley en este sentido.

c) El artículo 76, 2) del Texto Refundido establece que «al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación conforme a la naturaleza jurídica del título por el que adquiriera, sobre la base del valor de la misma y *aplicándose el tipo que corresponda al valor íntegro de los bienes*».

Causa extrañeza en este precepto el que si la base es la que corresponde al valor de la nuda propiedad, como puede aplicarse a esta base, que por definición ha de ser menor al valor íntegro de los bienes, el tipo que corresponda a estos últimos.

La solución nos la da, en principio, la Circular 1/65, cuando nos dice que la liquidación se hará como si no existiera desmembración del dominio, haciendo abstracción de que tan sólo se adquiere la nuda propiedad.

Esto quiere decir que el porcentaje que representa el usufructo se calculará sobre las cuotas resultantes, más que sobre la base liquidable.

Con ello se soluciona el problema sólo para el caso de que se adquirieran exclusivamente bienes gravados con usufructo, pero se planteaban muchas dudas en el caso de que por un mismo título, una misma persona adquiriese bienes en pleno dominio y en nuda propiedad.

Tal dificultad—dice la Circular 4/65—nace, de un lado, del precepto legal, que exige sea determinado el tipo impositivo en función de la cuantía total de los bienes adquiridos, es decir, abstracción hecha de la existencia del usufructo, y de otro, de la necesidad de deducir, para fijar la deuda tributaria del nudo propietario, el valor del usufructo.

En este caso la solución está en hallar el coeficiente que representa el valor del usufructo en relación al total valor de los bienes donados, o sea, el que determina la porción por la que no debe satisfacer el impuesto el nudo propietario hasta la consolidación del dominio.

No hay que confundir este coeficiente, con el porcentaje que representa el valor del usufructo, ya que este último es invariable, por depender exclusivamente de la edad del usufructuario, mientras que el coeficiente dependerá de la relación que guarde el usufructo con el valor del total de los bienes donados.

Pues bien, la fórmula que da la Circular que comentamos es la siguiente:

$$\frac{U}{P.D. + N.P. + U} \times 100$$

En esta fórmula, U representa el valor del usufructo; P.D. el pleno dominio, y N.D. la nuda propiedad. Ahora bien, dice la Circular que dicha fórmula *sólo se establece a efectos de la liquidación mecanizada*.

¿Quiere esto decir que las Oficinas de partido han de proceder de otro modo? A mi juicio no, salvo que para hallar dicho coeficiente es más fácil y rápido acudir a una simple regla de tres.

Al tiempo de extinguirse el usufructo se procederá con arreglo a los criterios normales, con la especialidad de que respecto a los bienes que se adquirieron en pleno dominio no se alterará respecto a la nuda propiedad, pues su titular, desde el día de la donación, la incorporó a su patrimonio, y por ello para él sólo mejora o desmerece. Por consiguiente, sólo el usufructo ha de ser referido al valor actual de los bienes transmitidos con desmembración del dominio.

En este punto se procede con arreglo a las normas generales, contenidas en el artículo 76, 4) y 5), y desarrolladas en la Circular que venimos estudiando.

d) Otra especialidad en el tipo es la contenida en el artículo 77, según el cual cuando la donación consista en derechos de uso y habitación, si el interés legal del valor de aquéllos no excede de 5.000 pesetas anuales se considerará fiscalmente como constitución de pensión, a menos que el tipo de herencia fuese más favorable.

Hay que entender, aunque expresamente no lo dice, que al referirse a constitución de pensión lo hace respecto a las de título oneroso, y que, por consiguiente, el tipo en este caso es el de 4,60 por 100, salvo que el de herencias sea más beneficioso.

La razón de esta especialidad hay que buscarla en la escasa cuantía económica, y en el deseo de favorecer a personas humildes.

PLAZO DE PRESENTACION Y OFICINA COMPETENTE

El artículo 178 de la L. R. T., recogido en el 115 del Texto Refundido, señala que «los plazos en que deban presentarse los documentos o las declaraciones escritas a que se refiere el último apartado del artículo 113, serán los que reglamentariamente se fijen».

Existe, por tanto, una remisión al Reglamento que actualmente es de 15-I-1959. El artículo 107 del mismo, indica como plazo para todos los actos *inter vivos*, el de treinta días hábiles, contados desde el siguiente al de su otorgamiento o aprobación. Y el artículo 108 completa esta materia, ampliando el plazo a sesenta días hábiles, igualmente computados, cuando se trate de documentos otorgados en el extranjero, o que procediendo de la Península hayan de presentarse en Baleares, Canarias o territorios africanos, o viceversa.

La interrupción se rige igualmente por la doctrina general, contenida en el artículo 113 del Reglamento.

En cuanto a la Oficina competente, el D. de 15 de febrero de 1962 adicionó un nuevo párrafo al artículo 104, 1), 1.º, en el sentido de que «los documentos relativos a donaciones *inter vivos* habrán de presentarse precisamente en la Oficina Liquidadora a que corresponda el domicilio del donante o el de la sociedad conyugal si la donación se verifica conjuntamente por ambos cónyuges. En cualquier otro caso de pluralidad de donantes la competencia corresponderá a la Oficina Liquidadora en que tenga su domicilio el de mayor edad de aquéllos».

La razón de esta novedad radica en el deseo de evitar el fraude en materia de acumulaciones, centrandó en la Oficina del donante la liquidación de todas las donaciones que otorgue. Pero ya indicábamos antes que, a nuestro juicio, la medida es insuficiente.

Con arreglo al artículo 45 de la L. G. T. se entenderá como domicilio a efectos tributarios: *a)* para las personas naturales, el de su residencia habitual, y *b)* para las personas jurídicas, el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizado su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que radiquen dichas gestiones o direcciones.

Como posibles problemas que pueden plantearse, citaremos:

a) Si la donación tiene por objeto bienes muebles que puedan ser objeto de inscripción, como los buques y vehículos de motor, cabe preguntarse si la Oficina competente será aquella en cuyo territorio radique el Registro donde tales bienes deban ser inscritos, tal como ordena la regla 12 del artículo 104 del Reglamento o, por el contrario, deberá prevalecer el domicilio del donante. Entendemos que debe prevalecer este último criterio por su finalidad, que es la de evitar el fraude fiscal, y por ser posterior la norma que lo establece, conforme a la máxima *lex posterior, derogat anterior*.

b) Qué ocurre si los dos donantes son personas jurídicas. Indudablemente el criterio de acudir a la mayoría de edad no nos vale, puesto que las personas jurídicas no tienen edad. Las posibles soluciones a seguir serían:

- considerar competente a la Oficina Liquidadora del partido donde se autorice u otorgue la donación. No nos parece aceptable, ya que no sigue el criterio del domicilio preconizado por el Decreto de 1962;
- acudir al criterio del número 13 del artículo 104, considerando

competente a la Oficina de Madrid. Parece que es el criterio más correcto ante la ausencia de norma legal que resuelva el caso.

Quizá la solución más práctica estaría en acudir a la Oficina del domicilio común, si lo hubiera, y si no, al de considerar competente a la Abogacía del Estado de la Provincia, para evitar una excesiva centralización, que indudablemente sería más molesta que acudir a la capital de provincia.

El mismo problema se plantea en el caso de que no sea posible determinar la edad de uno de los donantes, como ocurre cuando dona la sociedad conyugal que, como tal, carece de edad. En este caso, si ambos cónyuges tuvieren una edad superior a la del otro donante, su domicilio determinará la competencia. Si el codonante tuviera una edad intermedia a la de los cónyuges, no habría más remedio que acudir a las soluciones que preconizábamos anteriormente. Igual ocurrirá si los que donan son dos matrimonios, y sus edades estuviesen mezcladas.

Por último, digamos que con arreglo a la norma décima del artículo 104, si el documento comprendiese una transmisión por causa de muerte, además de la donación, la Oficina competente para aquélla lo sería también para ésta.

EXENCIONES

Se consideran doctrinalmente como actos exentos aquellos que estando sujetos al impuesto se les exonera de la obligación del pago en base a un interés superior al tributario.

En el impuesto que nos ocupa las exenciones están contenidas en el artículo 65 de la Ley, siendo escasísimas las referentes a la donación, lo cual es lógico, ya que la naturaleza del acto es poco propicia para ello.

Además de las exenciones que se establecen en consideración a la persona que ha de pagar el tributo, así como las establecidas por razón de la transmisión, sea ésta onerosa o gratuita, son exenciones específicas de este acto las siguientes:

«Las donaciones a favor de los museos públicos, según la Ley de 13 de mayo de 1933, y las realizadas a favor de las bibliotecas públicas» (número 26).

«Las... cesiones gratuitas de terrenos, así como los de derecho de superficie y de elevación de edificios que se otorgan con la finalidad de construir «viviendas de protección oficial» (núm. 28).

«Las donaciones a favor de entidades públicas o benéficas con destino a la financiación de la construcción de «viviendas de protección

oficial», así como para su adquisición al objeto de cederlas en régimen de arrendamiento» (núm. 30).

En cuanto a la exención que establece el artículo 65.1.15, el TEAC, en su R. de 13 de marzo de 1969, considera que se refiere a las transmisiones que por causa de la disolución de la sociedad de gananciales se hagan los cónyuges, en pago de su haber, que no es otro según el artículo 1.426 del C. C. que la mitad del haber líquido, sin que pueda entenderse que tal porción exenta es la totalidad del haber líquido de la sociedad, cuando uno de los partícipes renuncia, ya que la otra mitad se adquiere, no en pago de su haber, sino por acrecimiento causado por dicha renuncia.

DONACIONES A FAVOR DE LOS CONYUGES

a) *Donaciones por razón de matrimonio*

Nos dice el artículo 1.327 del C. C. que son «donaciones por razón de matrimonio las que se hacen antes de celebrarse, en consideración al mismo y en favor de uno o de los esposos».

Este tipo de donaciones tienen una serie de características sustantivas, cuyo denominador común es el que se tiende a facilitarlas. Sin embargo, el legislador fiscal no ha creído oportuno establecer especialidad alguna al respecto, y se limita a decirnos en el artículo 22, 6) del Reglamento que las donaciones por razón de matrimonio hechas por los padres, tributarán como anticipo de legítima, por los tipos señalados en la escala de herencias.

Como cuestión más importante podemos señalar la de si deben liquidarse inmediatamente, dentro del plazo normal o, por el contrario, esperar a la celebración del matrimonio.

La doctrina dominante considera que las donaciones por razón de matrimonio son donaciones sujetas a la condición suspensiva de que el matrimonio llegue a celebrarse y, por consiguiente, de acuerdo con el artículo 7,2) de la Ley, no deberá practicarse la liquidación hasta que el matrimonio se celebre.

Si, por el contrario, estimamos con DE BUEN, en base al artículo 1.333 del C. C., que se trata de una donación sometida a condición resolutoria, para el caso de no llegar a celebrarse el matrimonio, la liquidación se practicará inmediatamente, sin perjuicio de la devolución que proceda, con arreglo al artículo 17.

De estas dos soluciones nos parece más aceptable sustantivamente la

primera, que tiene a su favor fiscalmente la argumentación de que si seguimos la tesis contraria, en caso de donación entre los futuros esposos, habría que aplicarles la Tarifa de extraños, lo cual va en contra de todo el criterio legal de facilitar este tipo de donaciones.

Una vez celebrado el matrimonio estarían exentas las hechas por el marido o mujer al amparo del artículo 65.1.15). Las que realizasen cualquier otra persona tributaría como una donación normal, siempre después que el matrimonio llegue a celebrarse, atendiendo a esta fecha para determinar el valor de los bienes y el tipo aplicable, a tenor de lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley, y 57,6) del Reglamento. La liquidación se practicará aunque no conste la aceptación, de acuerdo con la doctrina legal del artículo 1.330 del C. C.

DOTE

El C. C. nos dice en el artículo 1.336 que «la dote se compone de los bienes y derechos que en este concepto la mujer aporta al matrimonio al tiempo de contraerlo y de los que durante él adquiriera por donación, herencia o legado con el carácter dotal».

El régimen fiscal viene determinado por el artículo 30 del Reglamento, según el cual las dotes, tanto necesarias como voluntarias, se considerarán donaciones a los efectos del impuesto, agregando a continuación que si la dote se constituye abonando una renta anual, servirá de base el capital si se hubiese declarado y fuese igual o mayor que la capitalización de la renta anual al 4 por 100. Por último establece este artículo que al colacionarse la donación o dote, no se exigirá el impuesto por herencia, si se justifica haberlo pagado por donación, lo que, en definitiva, no es sino aplicar el postulado fiscal de que a una convención sólo puede exigirse el pago de un impuesto.

Como problemas a examinar destacamos:

a) *Dote constituida por la mujer.*—Sea cual fuere el tipo de dote estará exenta al amparo del artículo 65.1.15), quedando, por tanto, derogada toda la legislación que contenía el Reglamento, según la cual se sometía la dote estimada al tipo del 0,5 por 100, mientras se declaraba exenta la aportación en concepto de dote inestimada.

b) *Dote constituida por el marido.*—Como por imperativo legal (artículo 1.338, 2.º) el marido sólo puede constituir dote antes del matrimonio, es decir, cuando todavía no es tal marido, quiérese decir que se plantean los mismos problemas que veíamos anteriormente para las do-

naciones por razón de matrimonio, cuyas soluciones damos aquí por reproducidas.

c) *Dote constituida por terceros*.—Si se trata de dote inestimada se liquida como una donación normal. Pero si la dote es estimada cabe preguntarse por la naturaleza de este acto. Con arreglo a la doctrina dominante, aquí hay dos actos, uno de donación a la mujer y otro de aportación por ésta. El tratamiento fiscal sería someter a tributación el primero, teniendo en cuenta el parentesco entre dotante y dotada, mientras se declaraba exento el segundo. Si, por el contrario, seguimos la teoría del acto trilateral, defendida entre nosotros por LACRUZ, la liquidación se haría por el parentesco entre el dotante y el marido, que adquiere la propiedad de los bienes, puesto que el constituyente contrata con cada uno de los cónyuges, pero no éstos entre sí. La diferencia cuantitativa entre uno y otro caso puede ser importante.

DONACION DE BIENES DEL MATRIMONIO. DONACION DE GANANCIALES

A) *Régimen normal*

Sin que exista un precepto específico paralelo al que para la disposición a título oneroso establece el artículo 1.413 C. C., de la combinación entre los artículos 1.409, 1.415 y 1.416, resulta, y es opinión común, que la disposición a título lucrativo ha de realizarse conjuntamente por marido y mujer, o como dice el artículo 1.409 «por ambos cónyuges de común acuerdo».

Esto plantea, desde el punto de vista fiscal, dos problemas fundamentales:

a) Si al donar bienes gananciales la sociedad conyugal deben liquidarse dos donaciones, una por lo donado por el marido y otra por lo de la mujer, con la consiguiente partición de la base y reducción del tipo o, por el contrario, se considerará una sola donación.

El T. E. A. C., en diversas resoluciones, entre ellas las de 17-I y 21-II-1950; 13-I y 17-II-1959; 27-II y 6-III-1964, considera que debe practicarse una sola donación.

El argumento fundamental que utiliza el TEAC es el de la naturaleza de la sociedad de gananciales. Textualmente dice en uno de los considerandos de la R. 27-II-64, que «no cabe admitir que uno y otro cónyuge tienen respecto a los bienes gananciales un derecho expectante a

su mitad respectiva y de aquí deben considerarse dos patrimonios diferentes (se refiere al ganancial y al parafernial) también en este caso, pues tal concepción pugna con la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, cuyos caracteres si bien discutidos por la doctrina parecen ser los de comunidad germánica y no romana». Añadiendo a continuación, de acuerdo con la doctrina de la D. G. de Registros que, como consecuencia, ni hay atribución de cuotas entre los cónyuges, ni acción de división de cosa común, y termina por citar en su apoyo al artículo 95 R. H. En consecuencia, estima el Tribunal que en caso de donación de bienes gananciales deberá practicarse una sola liquidación y no dos.

Esta postura ya le causó extrañeza a RODRÍGUEZ-VILLAAMIL, al comentarla en la RCDI, pero sólo en cuanto que, como consecuencia de ella, no se producía la acumulación entre donaciones, sin que el comentarista se planteara expresamente el problema que analizamos.

Nosotros consideramos que tal postura no es correcta, por las razones siguientes:

- que las donaciones se liquidan en consideración a las personas de donante y donatario y que, por consiguiente, el mantener la unidad de donante en el caso de la sociedad conyugal es tanto como atribuirle una personalidad jurídica, de la que indudablemente carece;
- que el hecho de que no haya atribución de cuotas, ni acción de división de cosa común, no quiere decir que la base liquidable que representen los bienes gananciales sea indivisible, lo cual no hay un solo precepto de índole fiscal que lo establezca;
- que admitir la postura del TEAC supone meternos en un callejón sin salida en el caso de que la donación se haga a persona que tenga parentesco distinto con cada cónyuge. Piénsese en la donación hecha por ambos cónyuges de un bien ganancial al hijo legítimo de uno sólo de ellos (no examinamos el problema sustantivo muy interesante que aquí se plantea en relación con el artículo 1.335 C. C.). Si seguimos al Tribunal Central tendríamos que optar entre aplicar la Tarifa 1 ó 2, sin que sea cual fuere la solución que adoptemos, haya ningún precepto legal que nos apoye. Problema similar si la donación se hace a ascendiente legítimo de uno de los cónyuges, al hermano, etc.;
- porque tampoco podrían aplicarse preceptos fiscales de indudable importancia, como son los que imponen la acumulación, no pudiéndose acumular en una donación de bienes privativos, parafernales y gananciales, estos últimos a los primeros, sin que haya precepto que lo exceptúe ni razón que lo aconseje;

- que aún desde el punto de vista estrictamente recaudatorio no puede considerarse que el Fisco se perjudique, ya que si bien al partir la base se disminuye el tipo, esta disminución queda compensada con la procedente acumulación, ya sea sólo de donaciones, ya sea con la del caudal hereditario, en su caso;
- en consecuencia, al no existir ningún precepto fiscal que establezca un carácter especial para la donación de bienes gananciales, y al chocar esta postura con preceptos fiscales importantísimos, como los que determinan el tipo y los que ordenan acumulaciones, estimamos rechazable la postura mantenida por nuestro TEAC, máxime cuando ésta sólo se basa en el carácter germánico de la sociedad de gananciales, lo cual llevaría a que tampoco es divisible la donación de la comunidad hereditaria, hecha por todos los comuneros, al menos si se mantiene la postura de que dicha comunidad es de tipo germánico, sobre lo cual no está muy de acuerdo la doctrina.

b) El segundo problema que se plantea es el de si la donación de bienes gananciales debe tenerse en cuenta a efectos de acumulación a otras donaciones de bienes de propios del marido o de la mujer.

La solución a este problema está predeterminada por la postura que hayamos adoptado en la cuestión anterior. Si practicamos una sola liquidación es evidente que no se podrá acumular a la de otros bienes privativos, mientras que si practicamos dos, sí.

El TEAC estimó, en las resoluciones antes citadas, que no procedía la acumulación. Pero hay que tener en cuenta que ésta fue una postura general adoptada antes de la publicación de la Ley de 1961, y que se aplicaba a todo tipo de donaciones y no sólo al de gananciales. Probablemente fue este criterio el que impulsó al legislador a dictar dicha ley, ante el grave perjuicio que se ocasionaba a la Hacienda con el fraccionamiento de las donaciones.

En consecuencia, al haber desautorizado el legislador la postura del TEAC, no hay ninguna razón para que dichas acumulaciones no se apliquen a los gananciales, todo ello en base a los argumentos utilizados anteriormente y, por consiguiente, que al verificarse la donación de bienes gananciales, la mitad de su base debe acumularse a posibles donaciones del marido (o a su caudal hereditario) y la otra mitad a las de la mujer.

B) *Régimen excepcional*

El artículo 1.409 del C. C. permite al marido, por sí solo, donar bienes gananciales a los hijos comunes, para su colocación o carrera, y el 1.415 hacer donaciones moderadas para objetos de piedad o beneficencia, pero sin reservarse el usufructo.

En estos casos puede plantearse con más intensidad el problema de si practicará una sola liquidación o dos, al ser el donante una sola persona.

Creemos que el régimen fiscal de la donación debe determinarlo la titularidad de los bienes, y esta titularidad corresponde a ambos cónyuges. Es decir, que cuando el legislador fiscal se refiere al donante, entendemos que indica al titular de los bienes donados y no al que ejerce sobre ellos una facultad dispositiva que excepcionalmente le confiere la Ley.

Como consecuencia, también procederá la acumulación a otras posibles donaciones de marido o mujer (o a sus respectivos caudales relictos).

DONACION DE BIENES PRIVATIVOS

Las donaciones que los cónyuges hagan de sus bienes privativos es indudable que están sujetas al impuesto y que, en principio, su régimen no ofrece especialidad alguna además de las estudiadas.

Como problema específico cabe preguntarse si se acumularán las donaciones que hiciese la mujer de sus bienes parafernales y dotales inestimados, así como las que hiciese el marido de sus bienes privativos y de los dotales estimados.

Si seguimos la teoría del TEAC de diferenciar la masa patrimonial de donde proceden, la solución sería negativa. Pero entendemos que la Ley de 1961 determina la acumulación de donaciones siempre que se dé identidad de donante y donatario, y que el hecho de que los bienes procedan de una u otra masa patrimonial es indiferente, ya que donde el legislador no distingue no debemos distinguir nosotros.

RENUNCIA A LOS GANANCIALES

La renuncia a los gananciales es una cuestión que ha provocado últimamente una abundante literatura jurídica. Entre otros, se han ocupado de esta materia, en el ámbito civil estricto, BAS Y RIVAS, ESCRIVÁ

DE ROMANÍ, JOSÉ LUIS DE LOS MOZOS, CASTÁN, GONZÁLEZ PALOMINO y ROCA SASTRE. En el ámbito fiscal, MENÉNDEZ, RUIZ ARTACHO y TIRSO CARRETERO.

Históricamente, la posibilidad de renuncia a la sociedad de gananciales arranca de la Ley 60 de Toro, según la cual, «cuando la mujer renunciare a las ganancias no sea obligada a pagar parte alguna de las deudas que el marido hubiere hecho durante el matrimonio».

En el Derecho actual, el problema se plantea en la distinción entre renuncia a «la sociedad de gananciales» y renuncia a los gananciales obtenidos, es decir, a las consecuencias y efectos de la sociedad de gananciales.

Nosotros, en contra de las posiciones más avanzadas, entendemos con la doctrina tradicional que únicamente puede renunciarse a los gananciales obtenidos, y que la renuncia al «régimen» sólo es posible o bien antes de contraer matrimonio, mediante el otorgamiento de capitulaciones matrimoniales, lo que fiscalmente es acto no sujeto, o bien en caso de disolución, al amparo del artículo 1.364, respecto a la mujer o sus herederos, o en los supuestos del 1.433 (interdicción civil, ausencia o causa de separación).

Pero desde el punto de vista fiscal, la primera es una renuncia de derecho patrimonial, y la segunda, de carácter familiar. Este acrecimiento, en contra de la opinión de GONZÁLEZ PALOMINO, ha sido sancionado por la Resolución de 2 de octubre de 1960, según la cual, «en los casos de coparticipación de dos o más sujetos en un mismo derecho, la renuncia abdicativa, es decir, la hecha pura y simplemente, no provoca la extinción, sino el acrecimiento de la porción renunciada a los demás titulares». A mi modo de ver, esta Resolución deja zanjada la cuestión desde el punto de vista sustantivo.

Fiscalmente, la Ley del Impuesto no contiene ni un solo precepto dedicado a la materia. El Reglamento de 1959 regula esta cuestión en el artículo 22, 8 y 9, con bastantes claros, ya que sólo se refiere a la disolución por fallecimiento, olvidándose de que existen otras causas, y prevé expresamente sólo la renuncia por el cónyuge sobreviviente, olvidando que también pueden renunciar los herederos del premuerto (art. 1.418, 1, del Código Civil).

Como problema previo estimamos debe plantearse el de si esta renuncia, sea cual fuere el renunciante, es de tipo preventivo o abdicativo, puesto que, de acuerdo con las ideas generales que sobre la renuncia exponíamos anteriormente, si la renuncia fuese preventiva, el acto sería no sujeto, mientras que al ser abdicativa, lo sujetaríamos al impuesto.

TIRSO opina que fiscalmente las renunciaciones deben considerarse tras-

lativas o *in favorem*, salvo cuando el bien renunciado quede *nullius* o, al menos, el renunciante no tenga medio de saber quién ha de ser favorecido por la renuncia. La renuncia hecha simple y gratuitamente a los gananciales por el cónyuge *supérstite*, en tiempo hábil y escritura pública, entiende dicho autor que es una renuncia preventiva y, por tanto, fiscalmente no hay adjudicación por gananciales, por lo que aunque el Reglamento no lo diga, el acto es no sujeto y hay que acumular las dos mitades gananciales en la herencia del premuerto, engrosando así las bases liquidables de sus herederos. Como luego veremos, eso es lo discutido.

Si la renuncia a los gananciales se hace por los herederos del premuerto, BAS Y RIVAS dice que es un acto traslativo. RUIZ ARTACHO cree que tal renuncia es no sujeta, bastando con que se pague por adjudicación, concepto que hoy está exento, aunque considera disculpable que algún liquidador aplique el tipo de herencia que correspondería al parentesco de los herederos renunciantes. TIRSO considera que ésta es la solución más ilógica, puesto que además de la liquidación por herencia a cargo de los renunciantes, habría que pagar otra por donación del renunciante al cónyuge sobreviviente. Sin embargo, esta solución es, como luego veremos, la que recoge el Tribunal Supremo.

A nuestro modo de ver, la renuncia a los gananciales es siempre una renuncia abdicativa. Efectivamente, si la renuncia procede de uno cualquiera de los cónyuges, es evidente que el derecho que renuncian estaba en su patrimonio, puesto que no es admisible el que los cónyuges sólo tengan sobre los bienes gananciales una mera expectativa, que se haría efectiva al tiempo de la liquidación de la sociedad, sino que tienen un derecho inmediato sobre los bienes gananciales. Es decir, los cónyuges son cotitulares plenos e inmediatos de los bienes gananciales. La misma postura hay que mantener respecto a los herederos, puesto que la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1968 ordena que para que los herederos puedan renunciar a los gananciales es preciso que primero hayan aceptado la herencia colocándose, por tanto, en la misma posición jurídica que tenía su causante. La Resolución de 1960 habla claramente de renuncia abdicativa.

Si, por consiguiente, mediante la renuncia se produce un movimiento económico-patrimonial del renunciante al beneficiario, el cual no realiza contraprestación alguna, nos parece indudable que la adquisición del beneficiario es a título lucrativo y que en tal concepto quedará sujeta al impuesto, teniendo en cuenta el parentesco entre renunciante y beneficiario. En resumen, que los efectos fiscales deben ser los mismos que veíamos anteriormente en el caso de renuncia al condominio ordinario,

puesto que idénticas son las causas que provocan la transmisión: un acto voluntario (la renuncia) y un juego institucional (el acrecimiento, ocupación o accesión, según autores).

MENÉNDEZ comparte esta idea, como lo demuestra el que en su trabajo publicado en la RCDI, 1958, considere que si el cónyuge sobreviviente renuncia a los gananciales, éstos—dice—los adquieren los herederos del premuerto *como provenientes del renunciante* y no del premuerto y, por consiguiente, el tipo debía aplicarse teniendo en cuenta el parentesco entre renunciante y favorecido y no entre premuerto y favorecido.

La sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1968 nos dice que si renuncian a los gananciales los herederos del premuerto, como los gananciales forman en su mitad parte de la herencia y ésta, conforme al artículo 990 del Código Civil, sólo puede aceptarse o repudiarse de modo total, no cabe acudir a una fórmula en que, por un lado, se acepta la herencia y, por otro, se repudian los gananciales, con la consecuencia en este caso de una adjudicación total a favor del cónyuge supérstite de todo el caudal, incumpliendo obligaciones fiscales ineludibles. En consecuencia, la renuncia hecha por tercera persona, no puede merecer, en el aspecto fiscal, otra consideración que la de una donación.

A nuestro modo de ver, hay que matizar en esta sentencia distintos aspectos:

- La consecuencia a que llega el Tribunal Supremo de que la renuncia a los gananciales hecha por terceras personas debe reputarse, a efectos fiscales, como donación (o, si se quiere, como transmisión lucrativa), lo cual nos parece correcto y viene a reforzar la tesis que venimos manteniendo.
- El camino por el que el Tribunal Supremo llega a esta conclusión, afirmando que no cabe acudir a una fórmula en que, por un lado, se acepta la herencia y, por otro, se repudian los gananciales, lo cual es erróneo, ya que claramente se deduce esta posibilidad del artículo 1.418, 1, del Código Civil.
- La afirmación de que si la renuncia se hace por el cónyuge sobreviviente (renuncia admitida fiscalmente por el art. 22, 8, R. D. R.) no queda sujeta al impuesto. A nuestro modo de ver, aquí vuelve a equivocarse el Tribunal Supremo, puesto que del citado artículo lo único que se deduce es que si el cónyuge sobreviviente renuncia simple y gratuitamente, en tiempo hábil y por escritura pública, a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales, no se entenderá realizada a su favor adjudicación alguna en concepto de pago por sus gananciales y, en

consecuencia, no se liquidará *por el concepto de adjudicación*, que en el Reglamento tributaba al 0,75 por 100 y que en el Derecho actual está exento, pero que no toca para nada el problema de si tal renuncia deberá liquidarse *por el concepto de donación*, como nosotros venimos afirmando. Hay que tener en cuenta, además, que conforme al artículo 181 L. R. T., el Reglamento de 1952 ha quedado derogado respecto a actos sujetos, exentos o bonificados.

Creemos que la solución no ofrece dudas. Si la renuncia a los gananciales hecha por tercera persona es donación, como acertadamente dice el Tribunal Supremo, la que haga uno de los cónyuges merecerá la misma calificación, puesto que tiene idéntica naturaleza.

En base a todo lo dicho anteriormente llegamos a las siguientes conclusiones:

1. Si la disolución de la sociedad de gananciales tuviera como motivo una causa distinta a la del fallecimiento de uno de los cónyuges, caso de que alguno renunciase a los gananciales debería girársele al otro una liquidación por adquisición lucrativa por el número 1 de la tarifa.
2. Si la disolución es por fallecimiento, en caso de que la renuncia la hicieran los herederos del premuerto se liquidará por donación, teniendo en cuenta el parentesco entre los herederos y el cónyuge sobreviviente beneficiario. Es el supuesto de la sentencia que analizábamos.
3. Si la renuncia la hiciera el cónyuge sobreviviente deberán practicarse a cargo de los herederos del premuerto dos liquidaciones: una, por herencia, teniendo en cuenta su parentesco con el premuerto, y otra, por donación, teniendo en cuenta el parentesco con el renunciante. Sin embargo, en la práctica de las Oficinas Liquidadoras se gira una sola liquidación por herencia teniendo en cuenta el parentesco entre los herederos y el premuerto, quizá porque ello sea más beneficioso para la Hacienda, pero sin que, a nuestro juicio, exista razón legal alguna para ello.

La resolución del T. E. A. C. de 1 de febrero de 1949 llega a la conclusión de que si el cónyuge viudo renuncia a su cuota, los bienes pasan de derecho al patrimonio del causante, de quien lo reciben los herederos, siendo, por tanto, improcedente girar liquidaciones a cargo

de éstos por donación del cónyuge viudo. A mi modo de ver, esta resolución contiene una doctrina contraria a la de la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1968. En efecto, con arreglo a esta última, si renuncian los herederos a los gananciales, debe girarse una liquidación al cónyuge viudo por donación. Por el contrario, si el que renuncia es el cónyuge viudo, no se liquida a los herederos por donación, según la Resolución citada, corroborada por la práctica.

Cabe preguntarse, ¿qué diferencia jurídica existe entre una y otra renuncia para someterlas a un tratamiento fiscal distinto? Ninguna, como lo demuestra la propia Resolución que citamos, cuando dice, en su conclusión segunda, «que en el propio caso de *renuncia abdicativa* de los gananciales, los bienes renunciados serán adquiridos, según los casos, por los herederos testamentarios o abintestato del causante».

Creo que después de estas afirmaciones no cabe duda de que en caso de renuncia por el cónyuge sobreviviente a los gananciales debe girarse una liquidación por donación a cargo de los herederos, por las razones que expusimos anteriormente y que se deducen de la Resolución citada, aunque ésta saque conclusiones opuestas:

1. La renuncia a los gananciales por el cónyuge sobreviviente es una *renuncia abdicativa*, es decir, se trata, por definición, de la renuncia a un derecho que estaba en el patrimonio del renunciante.
2. Como consecuencia, los bienes pasan a los herederos, luego existe un movimiento económico del patrimonio del renunciante al del beneficiario, movimiento que al ser producido por un acto jurídico (la renuncia) quedará sujeto al impuesto, a tenor del número 1 del artículo 54 de la Ley.

(BONFANTE considera que el *in adcrecendi* produce una adquisición de derecho de otro y no una simple ampliación del propio).

SEMINARIO DE DERECHO HIPOTECARIO DE VALLADOLID-SALAMANCA

Ponente: MIGUEL GONZÁLEZ LAGUNA
Registrador de la Propiedad