

Las donaciones en la Ley de Reforma Tributaria

CASO PRÁCTICO

Con motivo de una donación de fincas rústicas otorgada con posterioridad a 1 de julio de 1964 por los padres a su único hijo, se instruyó el oportuno expediente de comprobación de valores, el cual arrojó un valor liquidable de 35.800 pesetas. Al confeccionarse el proyecto de liquidación para unirlo al expediente y elevar éste a la aprobación de la Abogacía del Estado, surgió el problema de si las 10.000 primeras pesetas estarían exentas o no, dado que el total de lo que, según comprobación, había de percibir el hijo por donación no rebasaba las 100.000 pesetas, y dado, además, que el artículo 123 de la reciente Ley de Reforma Tributaria dispone que *«están exentas las adquisiciones hereditarias de los ascendientes, descendientes legítimos y cónyuges cuando la total participación de cada uno en la herencia no exceda de 10.000 pesetas. Cuando dicha participación no exceda de 100.000 pesetas, la porción hereditaria correspondiente a las 10.000 primeras pesetas estará asimismo exenta.»*

Pareció en un principio que las liquidaciones a practicar serían: 1.ª Por 10.000 pesetas, exenta; 2.ª Por 15.000 pesetas, es decir, de 10.000 a 25.000 pesetas, al 4 por 100; 3.ª Por 10.800 pesetas, que completan el total de lo donado, una última liquidación al 6 por 100. Todo ello conforme al número uno de la Tarifa, letras a), b) y c).

Sin embargo, el criterio que prevaleció en definitiva fue el de girar por las primeras 10.000 pesetas una liquidación al 3 por 100, y las otras dos liquidaciones en la forma anteriormente expuesta.

¿Fue ajustado a la nueva Ley de Reforma Tributaria ese proceder del Liquidador?

Ya antes de la Ley de Reforma Tributaria se había planteado en la doctrina y en la práctica el problema de si las donaciones cuyo valor no supera las 10.000 pesetas estarían sujetas, exentas o no sujetas.

Como dice BAS Y RIVAS, en algunas Oficinas Liquidadoras se estimaba que estaban sujetas, por entender que el número 29 del apartado A del artículo 6.º del Reglamento de 1959, relativo ese precepto a las exenciones, se refería sólo a las herencias y que las exenciones hay que interpretarlas restrictivamente, lo cual, a juicio del citado autor es un error, porque en la Tarifa adjunta a la Ley del Impuesto de 1958, no sólo en el concepto de «herencias» se incluye a las donaciones, sino que en el concepto de «donaciones» se dice que tributarán *como las herencias*.

Esta última expresión, «como las herencias», se contenía también en el apartado primero del artículo 29 del Reglamento de 1959, precepto destinado específicamente a las donaciones. Y BAS Y RIVAS debía de entender que esa expresión tenía este significado: las donaciones, en todo, absolutamente en todo (1), se rigen fiscalmente por las normas de las herencias, y las exenciones reconocidas para éstas valen para aquéllas. Además, en apoyo de su tesis, el repetido autor transcribía una frase, muy expresiva al respecto, de la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma Tributaria de 26 diciembre 1957. Decía ésta: «De conformidad con el sentido orientador de esta Ley no se eleva ninguno de los tipos figurados en la Tarifa vigente, y en cambio en los conceptos correspondientes a *transmisiones a título lucrativo* entre descendientes, ascendientes y cónyuges se amplía hasta 10.000 pesetas el mínimo exento». O sea, que en todas las transmisiones lucrativas—sin distinguir la herencia de la donación *inter-vivos*—se aplicaba o debía aplicarse ese beneficio de exencionar las transmisiones cuya cuantía no rebasara las 10.000 pesetas. Y ello por la asimilación fiscal de las herencias y donaciones, pues como decía CHINCHILLA, la donación no es un concepto fiscal sustantivo, sino asimilado al de herencia. Y por eso no tiene reglas específicas de tributación, ni tipo especial de gravamen en la Tarifa de actos sujetos.

(1) Salvo en cuanto a los plazos para presentar a liquidar.

Algún autor, MAZUELOS concretamente, pensaba que si las donaciones de cuantía inferior a 10.000 pesetas no se consideraban exentas constituían acto no sujeto. De no admitirse la exención—MAZUELO razonaba la no sujeción en este sentido: la Tarifa adjunta a la Ley de 1958 no señala tipo de tributación para las transmisiones lucrativas en favor de descendientes, ascendientes y cónyuges cuya cuantía no exceda de 10.000 pesetas. No hay posibilidad de constituir una relación jurídico-tributaria sin tipo impositivo.

Estimamos que las razones alegadas en pro de la exención o no sujeción de las referidas donaciones eran de peso, y el Liquidador, cuantas veces tuvo a la vista donaciones de cuantía inferior a las 10.000 pesetas (2), en favor de ascendientes, descendientes y cónyuges las declaraba exentas siguiendo el criterio de tan competentes compañeros.

Pero en la actualidad, a partir de la nueva Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, creo que han desaparecido las bases en que se fundaban las anteriores argumentaciones, para dar paso a un régimen distinto, precisamente en virtud de dicha nueva Ley. De conformidad con la misma, tanto si la donación tiene cuantía inferior a 10.000 pesetas como si su cuantía es superior a esa cantidad, sin exceder de 100.000 pesetas, procede girar en ambos casos la oportuna liquidación; en el primer caso, por las 10.000 pesetas o cantidad inferior de que se trate; en el segundo caso, por las primeras 10.000 pesetas, y por las que superen dicha cantidad, aplicando los tipos correspondientes según los números de la nueva Tarifa.

Las razones en que se apoya la anterior conclusión son las siguientes:

1.^a El artículo 153 de la reciente Ley de Reforma Tributaria, que es el equivalente al 29 del Reglamento de 1959, no se expresa de la misma manera. Parece como si la nueva Ley quisiera invalidar el argumento basado en la asimilación de las herencias y donaciones. Porque nótese que el referido artículo 153 de la nueva Ley ya no dice, como decía el artículo 29 del Reglamento de 1959, que las donaciones «tributarán como las herencias». Esta expresión se ha suprimido para que no pueda decirse que existe una asimi-

(2) Pocas por cierto.

lación de la donación a la herencia a efectos fiscales. El artículo 153 de la nueva Ley dispone que: «Las donaciones... tributarán por las Tarifas del Impuesto General sobre las sucesiones...»

O sea, que en la nueva Ley se mantiene la aplicación a las donaciones de los tipos de las herencias, y en este sentido sigue habiendo una asimilación, a efectos fiscales, de ambos conceptos. Pero nada más. Creemos que desaparecida la frase «tributarán como las herencias» se invalida uno de los argumentos esgrimidos por BAS y RIVAS, argumento que nosotros aceptábamos antes de la referida reforma.

2.ª Ya vimos cómo MAZUELO defendía la no sujeción—de no admitirse la exención—de las donaciones con cuantía inferior a 10.000 pesetas, fundándose en que para esa clase de donaciones no existía tipo en la Tarifa. Y ciertamente que no existía, pues los números 29, 30, 31, 31 bis y 33 de la anterior Tarifa, en las letras a) y b) de cada uno, decretaban la exención para las *transmisiones por herencia, legado, mejora o donación* que no superaba las 1.000 pesetas, letra a); o cuando la transmisión comprendía su cuantía entre 1.001 pesetas y 10.000, letra b).

Del mismo modo, la anterior Tarifa, a pesar de todo, dedicaba un número, el 24, a las donaciones, por más que ese número decía, como ya vimos, que las donaciones «tributarán» como las herencias.

Ahora ya no ocurre nada de esto. La Tarifa vigente, bajo el epígrafe «adquisiciones *mortis causa*»—sin hablar de donaciones—, en el número 1, que corresponde a los números 29, 30 y 33 de la anterior Tarifa, ya no establece porciones exentas, sino que a todas las porciones asigna un tipo de gravamen. Y lo mismo hace el número 2 de la Tarifa actual, que corresponde al 31 de la anterior.

3.ª En la actualidad, lo que antes llamábamos Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes, se escinde en dos tributos bien diferenciados: 1.º Impuesto General sobre las sucesiones y Bienes de Personas Jurídicas; 2.º Impuesto General sobre transmisiones patrimoniales y Actos jurídicos documentados.

Las reglas aplicables a uno y otro tributo son distintas. Las adquisiciones hereditarias se comprenden en el primero, mientras

que las transmisiones *inter-vivos* se comprenden en el segundo. Las donaciones ya no van unidas a las herencias, como lo iban antes generalmente, pues un buen número de preceptos que se referían a herencias nos hablaban también de las donaciones. Basten como ejemplos los ya citados, y el artículo 38 del Reglamento de 1959, que decía: «Las adquisiciones de bienes y derechos... *por herencia, legado o donación*» que se realicen por las Corporaciones Locales... Ahora el apartado 11 del artículo 133 de la nueva Ley Tributaria, equivalente al citado artículo 38 anterior, dice que: «Por iguales Tarifas tributarán las adquisiciones *mortis causa*... que se realicen por las Corporaciones Locales.» Obsérvese la supresión del término donación. El apartado 21 del artículo 5.º del Reglamento de 1959 consideraba sujetas al Impuesto: «Las transmisiones... a título de donación, herencia o legado.» Ahora, el artículo 122 de la Ley de Reforma Tributaria dice: «Estarán sujetas las adquisiciones por herencia o legado...» Además, la sujeción de las donaciones se determina, como lógica consecuencia de lo anterior, en el título II de la Nueva Ley, artículo 153, que es el destinado a la regulación de las donaciones.

4.ª Nos hablaba BAS y RIVAS de la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma de 1957, en la cual se anunciaba la exención de las adquisiciones inferiores a 10.000 pesetas, cuando esas adquisiciones fueran el resultado de una transmisión a título lucrativo, sin distinguir entre herencias y donaciones.

Pues bien, también esto último ha desaparecido en la legalidad vigente, en la cual ya no se habla en general de transmisiones lucrativas. La nueva Exposición de Motivos ya diferencia los dos Impuestos antes dichos, y al anunciar la reducción de la tributación del cónyuge viudo no trata, repetimos, de adquisiciones lucrativas como lo hacía la de 1957, sino de adquisiciones hereditarias.

En conclusión: la exención para adquisiciones de cuantía inferior a 10.000 pesetas se concreta a las adquisiciones hereditarias realizadas por las personas que determina la Ley. Cuando esas mismas personas adquieran por herencia o legado cuantía no superior a 100.000 pesetas, las primeras 10.000 están exentas.

En cambio, para las donaciones no son aplicables esos beneficios. Hoy las donaciones únicamente se equiparan a las herencias para la fijación y aplicación de los tipos de gravamen. Las exenciones de las herencias, por razón de pequeña cuantía, no deben aplicarse a las donaciones.

JESÚS ALVAREZ BELTRÁN.

Registrador de la Propiedad.