



ESTUDIOS

■ Régimen fiscal de las donaciones*

■ Miguel Pérez de Ayala Becerril

Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario USP-CEU

Miembro de la AEDAF

■ SUMARIO:

1. Introducción

2. Elementos a reformar en el Impuesto sobre Donaciones

2.1 Hecho imponible

2.2 Exenciones

2.3 Presunciones y ficciones

2.4 Sujetos pasivos

2.5 Base imponible y base liquidable

2.6 Tipo de gravamen

2.7 Plusvalía del donante en el IRPF o IS

* Conferencia pronunciada el 17 de septiembre de 2003, durante el Curso organizado por la AEDAF en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo sobre "Aspectos fiscales del Derecho sucesorio".

I. Introducción

Intentar abordar en un breve espacio el régimen fiscal actual de las donaciones, otorgado por la Ley 29/1987, entendemos que es una tarea, en cierto modo, inútil, desde un punto de vista práctico, no sólo por el hecho de que la Ley actual, en lo que se refiere al tratamiento de las transmisiones lucrativas inter vivos, es ya ampliamente conocida por aquél interesado en el tratamiento tributario de las transmisiones de tipo lucrativas, sino porque ir más allá, adentrándonos en los comentarios de cada artículo, supondría llevar este comentario a una extensión indeseada¹. Por ello, entendemos que quizás, sea mejor y más recomendable proceder a realizar un análisis, cuanto menos somero, de las cuestiones que a nuestro juicio pueden resultar más conflictivas, y que incluso, deberían ser modificadas por el legislador.

Obviamente, esta tarea ha de venir marcada por un punto previo e introductorio de suma importancia. En los últimos tiempos existe un debate doctrinal, social e incluso político, sobre la supresión del impuesto sobre las herencias, y ello ha motivado que, al encontrarse el Impuesto sobre las Donaciones enmarcado dentro de la misma Ley que el Impuesto sobre Sucesiones, muchas de estas voces se hayan extendido pidiendo así mismo la supresión del Impuesto sobre Donaciones. Independientemente de nuestra opinión sobre la desaparición del Impuesto de Sucesiones, aspecto que obviamente no debemos abordar en este momento, creo que debemos entonces tratar la cuestión sobre si debe mantenerse en nuestro sistema tributario un Impuesto que recaiga sobre las donaciones, o si, por el contrario, debe suprimirse todo tratamiento fiscal que grave los incrementos lucrativos a título gratuito, por tanto, inter vivos.

Fíjese que estamos hablando sobre si debe suprimirse este gravamen, no sobre si debe suprimirse (o modificarse, como más tarde abordaremos) la actual regulación que a aquél le otorga la Ley 29/1987, lo cual es una cuestión muy diferente, porque si concluimos que el gravamen debe mantenerse, quizás, como veremos posteriormente, entonces lo que haya que hacer es modificar la Ley para, efectivamente, adecuar el gravamen sobre las donaciones a los fundamentos constitucionales que hagan el impuesto más justo y más acorde a los principios que se pretenden conseguir.

¹ Así, como obras generales que en mayor o menor medida tratan aspectos fiscales de las donaciones podemos citar Benítez de Lugo y Guillén, Félix, *El Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*, Comares, Granada, 1992., Caamaño Anido, Miguel Ángel, *Régimen fiscal de las donaciones*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1993., Calvo Ortega, Rafael, *Impuesto sobre las Donaciones*, dentro de la obra colectiva *La Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989., Cazorla Prieto, Luis M^º. y Montejo Velilla, Salvador, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Cívitas, Madrid, 1991., Menéndez Hernández, José, *Comentarios a la Ley y al Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Vol. I y II, Siete, Valencia, 1992., Peña Alonso, José Luis, *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, en *Monografías Fiscales*, IEF – Marcial Pons, Madrid, 1992., Bermúdez Odriozola, L., Pérez de Ayala Becerril, L.Y Pérez de Ayala Becerril, M., *Comentarios Al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2002, y Miguel A. Caamaño Anido y José Luis Peña Alonso, *El Impuesto sobre sucesiones y donaciones*. Edersa: Madrid, 2002.

Como ya ha venido manteniendo mucha parte de la doctrina y nuestro Tribunal Constitucional, si bien es cierto que el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución española, no debe suponer el único prisma bajo el que deben analizarse las figuras tributarias (así, a sensu contrario, STC 221/1992), lo que está claro es que una figura tributaria guarda su fundamento o su razón de existir en la existencia de una capacidad económica o de un incremento de riqueza que legitime el impuesto (lo que ya muchos han denominado, la existencia de un objeto o riqueza gravable). Y desde este punto de vista, entendemos que, cuando se produce una transmisión lucrativa inter vivos de un bien a una persona, obviamente esta persona adquiere una riqueza que antes no tenía, y esa mera adquisición supone un incremento de capacidad económica que por tanto es susceptible de gravamen ².

Esta conclusión, o más bien premisa, debe sin embargo quedar matizada por el juego de otros principios como pueden ser el principio de igualdad, el principio de proporcionalidad de la carga tributaria, el de no confiscatoriedad, etc. Y es precisamente el juego de estos principios, el que a nuestro juicio debe llevar al legislador a, admitido que debe mantenerse el impuesto, proceder a realizar una absoluta y radical modificación de la Ley 29/1987 en lo que respecta a la fiscalidad de las donaciones. Esta Ley no sirve, porque contiene muchos preceptos que, en definitiva, están distorsionando la propia figura tributaria sobre las donaciones. Es, precisamente la presencia de estos elementos perturbadores, lo que hace que mucha parte de la doctrina y del elenco social, esté reclamando la supresión de este impuesto³. Hoy en día, y en puridad, no se está reclamando la supresión propiamente dicha del impuesto en sí, sino más bien una radical modificación de la Ley 29/1987, en lo que respecta a las transmisiones lucrativas inter vivos.

Esta modificación ha de venir marcada por la introducción en la actual regulación legal de reformas, tanto en los elementos cualitativos como en los cuantitativos del impuesto, de tal manera que el gravamen final, y, en definitiva, la deuda tributaria, se ajuste a la realidad económica que se ha pretendido gravar; respetando, pues, los parámetros del artículo 31.3 CE. Pero es que, además, esta modificación no sería completa si no afectase también al juego de otros tributos, en concreto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como veremos, si el Impuesto sobre Donaciones es un impuesto complementario del

² Tajante es HERRERA MOLINA, PM.: "el gravamen de las adquisiciones a título gratuito constituye un incremento de la riqueza disponible (capacidad económica) que debe ser sometido a tributación. Además, la Exposición de Motivos advierte sobre la función redistribuidora del impuesto, anclada en la función social de la propiedad. Desde el punto de vista constitucional este planteamiento no ofrece reparos, aunque su eficacia práctica es limitada, dada la escasa capacidad recaudatoria del impuesto" (*Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons 1998, pág. 374).

³ Es ilustrativa, a nuestro juicio, la lectura de diversos textos que con gran acierto, (y llegando, incluso a través de diferentes razonamientos, a la misma conclusión) abordan esta cuestión; véase así Checa González, C., *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons – Idelco, Madrid, 1996., Alonso González, LM., *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEE, Madrid, 2001, y Merino Jara, I., *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Problemas actuales*, Aranzadi, Pamplona, 2001. Véase asimismo el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En todos ellos, si se ve muy clara la propuesta de supresión de la figura que grava las transmisiones hereditarias, especialmente de padres a hijos, no es tan clara, sin embargo, la supresión de la figura que grava las transmisiones lucrativas intervivos, poniendo eso sí su énfasis en la crítica de diversos aspectos de la regulación actual.

IRPF, lo que incluso ha llevado a mucha gente a afirmar que el Impuesto sobre Donaciones podría suprimirse ampliando el IRPF a las transmisiones lucrativas inter vivos, en este caso, decimos, lo que es necesario entonces, es que se produzca, si se mantiene la regulación actual, una modificación de determinados preceptos de la normativa del IRPF.

De la misma manera, también entendemos que no es argumento ni válido ni suficiente, tal y como se ha planteado, para la supresión del impuesto, el hecho de que en los territorios forales, exista una amplia exención para las transmisiones lucrativas realizadas entre familiares; concretamente, tanto en Álava como en Guipúzcoa y Vizcaya, o Navarra, existe una exención para las transmisiones a título lucrativo inter vivos realizadas a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes. Como decimos, no nos parece un motivo suficiente para derivar de ello la supresión del impuesto en el ámbito estatal, ya que, lo que están haciendo estas Comunidades es ejercitar su propia autonomía financiera, en este caso, acrecentada por tratarse de territorios de los denominados históricos.

Es cierto que actualmente, y dentro del territorio que podríamos llamar común, ya hay ciertas Comunidades que están ejerciendo un cierto derecho de reducción, incluso de supresión, como ha sucedido para el caso de herencias en la Comunidad Cantábrica; y sin lugar a dudas, es necesario aplaudir estas iniciativas, porque las Comunidades Autónomas no están haciendo otra cosa que ejercer la responsabilidad financiera en las materias cedidas por las normas que regulan el sistema de financiación. Si concluyésemos, lo que no es objeto de esta exposición, que las Comunidades Autónomas deben ejercer su capacidad normativa, total o parcialmente, sobre el ámbito de las transmisiones lucrativas, es fundamental entonces que sean ellas mismas, las que, en uso de ese ejercicio de responsabilidad financiera y de capacidad normativa, decidan, de motu proprio, reducir y hasta eximir la carga tributaria respecto de determinadas transmisiones si esas competencias se lo permiten⁴.

⁴ De hecho, en otro lugar desarrollamos esta conclusión manteniendo que a la hora de hablar de los tributos cedidos "podemos acudir a una *desmembración* del tributo; es decir, que se puede limitar esa *exclusividad de regulación estatal* a unos elementos del tributo que sean, precisamente, los que permitan garantizar que la uniformidad del sistema tributario en sus impuestos de carácter fiscal se produce; en definitiva, que la posible regulación autonómica de diversos elementos de los impuestos estatales, garantizando una regulación previa estatal, puede permitir que no se rompa a lo largo de todo el territorio español esa necesaria uniformidad. Y ello porque si bien es cierto que hemos deseado dejar en manos de las Comunidades Autónomas la creación ex novo de los tributos fiscales, quizás se pueda entender el ejercicio de esa potestad pero no ya referida a todo el tributo, sino a unos determinados elementos que sin embargo no pongan en peligro la coordinación, y, en consecuencia, esa seguridad jurídica. Ahora bien, no nos estamos refiriendo, con ello, a la actual normativa, en la que nos encontramos ante unos tributos estatales en los que el Estado, que los regula mediante una ley estatal, permite sin embargo que los entes autonómicos hagan uso de esa potestad normativa sobre determinados elementos del tributo, pero eso sí, con limitaciones (así, por ejemplo, en las tarifas moviéndose entre unos porcentajes determinados) y además, y lo que es más grave, estableciendo la aplicación subsidiaria de su propia ley, puesto que esto *no puede decirse en ningún momento que constituya potestad normativa propia de las Comunidades Autónomas en materia tributaria*, sino más bien una mera justificación teórica de la correspondencia fiscal; la prueba es que en los tributos en los que se ha establecido esta cuestión, el uso que las Comunidades Autónomas han hecho de esas potestades ha sido prácticamente nulo."

Y respecto al ISD concluíamos de la siguiente manera: creemos entonces que se debería permitir a las CC.AA. regular, con toda amplitud, tanto los elementos que integran la base del impuesto (base imponible y reducciones) como los elementos de la cuota (actualmente, tarifa, y coeficientes multiplicadores, además de las deducciones) (...). Como decíamos, esto podrá llevar a que una determinada Comunidad, en uso de esa regulación, pueda establecer

2. Elementos a reformar en el Impuesto sobre Donaciones

Dicho todo lo anterior, vamos a proceder a analizar cuáles son los aspectos más conflictivos de la Ley 29/1987, y nos vamos a atrever a proponer al legislador, aun a riesgo de pecar de osados, cómo debería quedar la redacción de estos preceptos para hacer el impuesto más justo, dentro de esa adecuación no sólo al principio de capacidad económica sino también con respecto al resto de principios constitucionales a los que antes hacíamos referencia.

2.1. Hecho imponible

Quizás el punto más conflictivo de la actual Ley 29/1987 sea la regulación del hecho imponible, que, como sabemos, actualmente grava la adquisición de bienes o derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, procediéndose por el Reglamento, y este es un tema más grave, a proponer una lista de aquellos negocios que en todo caso deben ser entendidos como merecedores de ser gravados por el impuesto, ampliándose todo ello con una serie de presunciones.

Pues bien, en primer lugar, lo que está claro es que si la capacidad económica que surge, y que es la que motiva la existencia del gravamen, es precisamente el incremento de patrimonio producido en la cabeza del donatario por la transmisión lucrativa, sólo podrá ser gravado por el impuesto aquel acto que suponga una transmisión o un negocio jurídico de carácter bilateral y además realizado con un ánimo liberatorio o animus donandi.

Por ello, insistimos que el Reglamento, en nuestra opinión, se está extralimitando al extender el hecho imponible regulado legalmente; y así sucede, claramente, en algunos supuestos, como pueden ser el allanamiento, el desestimiento o la transacción. El desestimiento es definido por GUASP⁵ como aquella declaración por la que el actor anuncia su voluntad de abandonar su pretensión. Se abandona la pretensión procesal y no el derecho contenido en ella (a diferencia de la renuncia en la que se abandona el derecho), por lo que, si no ha prescrito la acción, el actor podrá iniciar, si tal es su deseo, un nuevo proceso.

una exención para las transmisiones realizadas entre determinados parientes, o un tipo reducido; de igual manera, se podría convertir el actual tipo progresivo en proporcional o fijo. Únicamente existiría la problemática actual de lo que pudiéramos denominar las reducciones de carácter empresarial, ya que lo que hasta ahora se configura como una reducción sobre toda la masa hereditaria que se encuentre bajo las condiciones de esta normativa, ahora va a configurarse como reducciones establecidas, incluso con requisitos diferentes, en función de la Comunidad Autónoma de residencia del causahabiente; pero incluso este punto nos parece correcto, ya que, aunque se dificulta la planificación fiscal de la herencia, se está modulando el impuesto precisamente en función de la normativa de aplicación a aquel que, como decimos, es el que manifiesta capacidad económica con la transmisión, el beneficiario "Cañal García, F. y Pérez de Ayala Becerril, M., "La problemática de los tributos propios y cedidos. Evolución hacia los tributos compartidos", en *Estudios del sistema de financiación autonómica*, EDERSA, Madrid, 2002, Págs. 67 y sigs.

⁵ "Derecho Procesal Civil", Instituto de Estudios Políticos, 1964.

El legislador, al incluir al desistimiento dentro de los negocios gratuitos e *inter vivos* pretende alcanzar el mismo efecto que con la renuncia de derechos en favor de tercero, esto es, trata de evitar que, con el mismo, escape la posibilidad de un incremento gratuito por la simple circunstancia de que el negocio lucrativo se realice en el curso de un procedimiento judicial. Ahora bien, sobre el desistimiento nos asaltan dudas razonables en torno a si se ajusta a la tipología de hecho imponible descrito en la Ley. Se trataría de examinar si, en efecto, el desistimiento es o no un negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*.

En lo que hace a la consideración de negocio jurídico, pese a ciertas dudas doctrinales, los procesalistas más insignes (GUASP, DE CASTRO) mantienen que el desistimiento no es un negocio procesal⁶ sino “una declaración de voluntad”, esto es, un negocio jurídico, con consecuencias en el curso del proceso. No es, por consiguiente, un negocio procesal, si bien puede conceptuarse como un acto procesal desde el momento en que la declaración de voluntad en que el desistimiento consiste se incorpora como un trámite procesal que conduce inexorablemente a la conclusión del proceso.

Mayores dificultades ofrece la consideración del desistimiento como negocio jurídico gratuito e *inter vivos*. En efecto, la circunstancia de que el desistimiento no implique la renuncia del derecho contenido en la pretensión, determina que no pueda hablarse en rigor de un empobrecimiento en el patrimonio de quien desiste y un correlativo enriquecimiento del favorecido por dicho trámite procesal, por cuanto siempre se podrá interponer una nueva demanda (por supuesto, mientras no prescriba la acción para ello).

En el caso de que el desistimiento se produzca en relación a un recurso interpuesto contra una Sentencia, el efecto que ahora se produce es la extinción del derecho del recurrente -por cuanto queda Firme la Sentencia dictada-, si bien en estos casos no podemos hablar en rigor de un negocio gratuito *inter vivos*, por cuanto el incremento en el patrimonio del favorecido por el desistimiento no nacerá del acto mismo del desistimiento sino del contenido de la Sentencia que queda firme por cuanto es ésta la que produce la adquisición patrimonial del recurrido.

El allanamiento es una manifestación de conformidad con la petición contenida en la demanda, hecha por el demandado al contestar a ella o en otro momento (DE CASTRO). Del mismo modo que el desistimiento, nos encontramos ante una declaración de voluntad que no se constituye como un negocio procesal sino como un negocio jurídico con consecuencias procesales. Sin embargo, a diferencia del desistimiento en el que no se producía una adquisición patrimonial gratuita por el favorecido, en el allanamiento, al menos cuando tal allanamiento es expreso, sí se produce de manera automática tal adquisición. En todo caso, esta precisión nos obliga a distinguir entre lo que es allanamiento expreso y tácito.

⁶ Lo que podría suponer, de mantener que sí lo es, la exclusión como hecho imponible del Impuesto.

El allanamiento expreso tiene lugar cuando el demandado, por medio de una declaración de voluntad expresada inequívoca y formalmente, se conforma con la pretensión articulada de contrario. En tal caso, interpretando el artículo 154.1) de la LEC, el Tribunal deberá dictar Sentencia de acuerdo con lo reconocido por el demandado; por consiguiente, al carecer el órgano judicial de facultad de variar el contenido del fallo debiendo declarar la conclusión del procedimiento por allanamiento, estaremos ante un negocio gratuito.

En el allanamiento tácito, que se da cuando el demandado no contesta a la demanda, el Tribunal deberá dictar Sentencia de conformidad a derecho, con lo cual no puede hablarse de renuncia o transmisión de derechos. Si se produce una Sentencia favorable al demandante, la adquisición patrimonial nacerá de la Sentencia y no del allanamiento.

En definitiva, nos encontramos ante categorías muy difíciles de aceptar como hecho imponible del ISD, sobre todo en lo que respecta al desistimiento, puesto que más bien debería calificarse como una mera decisión de una persona a no ejercer un derecho, pero quizás con el ánimo de posponerlo hasta otro momento posterior; siempre dentro del plazo marcado por la Ley para su ejercicio, de esta opinión es PEÑA ALONSO, al entender que el desistimiento no produce la extinción o renuncia de ningún derecho; supone simplemente una paralización del proceso judicial ya iniciado. La pérdida o extinción del posible derecho del demandante se producirá en todo caso por prescripción, pero nunca como consecuencia del desistimiento⁷.

El Reglamento no debería hacer mención alguna a este respecto, ya que la previsión del legislador es lo suficientemente amplia como para abarcar todos estos supuestos. La experiencia nos demuestra que si el Reglamento entra a regular algo, por muy pequeño que sea, aunque no guarde relación con la ley, y por lo tanto el Reglamento sea incluso extra legem, el órgano liquidador se va a agarrar a esa previsión, dejando que sea la jurisprudencia la que en su caso, anule la actuación. Parecería más lógico, entonces, que el Reglamento guardase silencio al respecto y que fuese un análisis posterior del acto realizado, por los órganos comprobadores, los que concluyesen sobre la consideración o no de aquél como un negocio equiparable a la donación.

2.2. Exenciones

En segundo lugar, hay que hacer referencia a los que pudiéramos denominar supuestos de exención, o de no sujeción, aunque creemos que siempre va a ser mejor de exención, básicamente porque en todos estos supuestos se requiere el cumplimiento de los deberes formales, lo que va a facilitar siempre un mayor control, necesario, por parte de la Administración sobre esas transmisiones.

⁷ Peña González, op. cit, Pág. 192.

Concretamente, se ha hablado mucho dentro del debate al que hacíamos referencia anteriormente, de la necesaria exención o no gravamen de las transmisiones lucrativas realizadas en el seno familiar; de una manea similar hilo, precisamente, a lo que hacen los territorios forales o de carácter histórico. A este respecto, se mantiene que en los supuestos de una transmisión lucrativa realizada de padres a hijos, o incluso a los ascendientes, no existe un aumento de riqueza disponible, ya que, realmente, lo que se transmite es un patrimonio de carácter familiar⁸. Este argumento, sin embargo, no lo compartimos, desde el momento en el que a nuestro juicio existe un aumento de riqueza disponible. Es decir, si un padre vende un negocio o un bien que tenía él, que era de su propiedad, por 1000 millones, y dona 200 millones a su hijo, creemos que, y acudimos a ejemplos prácticos, es muy difícil defender que esos 200 millones ya eran del donatario precisamente porque estaban dentro del patrimonio familiar; obviamente lo serán en una futura herencia, sin duda, lo que motivará que sean susceptibles de ser gravados en la herencia, argumento que puede pesar en este sentido pero no ya por motivos de inexistencia de nueva capacidad gravable, sino por doble, o excesiva, imposición, en la terminología de EINAUDI. Pero en todo caso está claro que ahora existe un incremento de 200 millones en el patrimonio del donatario, de los que puede disponer, aspecto que antes de la donación no sucedía⁹.

A la hora de hablar de articular el sistema de exenciones, deberíamos acudir, como tímidamente ya hace la ley de una manera bastante deficiente, a la finalidad de esa donación.

Es decir, creemos que la donación no debe ser analizada, a los fines de una posible exención, en función de los sujetos intervinientes, sino más bien atendiendo a la finalidad que se le puede dar a esa donación; desde el momento en el que estemos propugnando supuestos de exención o de bonificación en un tributo, si no queremos romper el principio de generalidad será necesario que la fundamentación de esa normativa favorable o beneficio fiscal sea de tal magnitud que legitime una, en definitiva, vulneración del citado principio constitucional; como man-

⁸ Así, SIMÓN ACOSTA en el prólogo a la obra citada de MERINO JARA

⁹ El informe de la AEDAF sobre el Impuesto se inclina por la tesis de la exención en las transmisiones familiares, aunque los casos reales que plantea también pueden ampararse en la teoría finalista que defendemos nosotros en el texto; "¿Qué incremento de riqueza disponible se detecta, -mantienen- a efectos de gravamen, cuando un/a viudo/a hereda la vivienda familiar en la que vivía con el fallecido/a, y en la que sigue viviendo después del fallecimiento? ¿O esa misma situación en relación con un hijo? ¿qué aumento de riqueza existe cuando lo que se hereda en el seno de la familia es el saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido pero al que los herederos accedían por vía de una titularidad indistinta? ¿Se puede decir que en estos casos los herederos tienen más capacidad económica después de la adquisición hereditaria que la que tenían antes del fallecimiento del causante?"; para concluir posteriormente "porque una concepción "individual" de la capacidad económica no debe significar una concepción individualista, que impida reordenar el tratamiento fiscal de la sucesión entre parientes próximos. Y es evidente que muchas veces, los bienes gravados en las herencias forman parte de un "patrimonio familiar" -que no debe merecer peor trato fiscal que la tan manida "empresa familiar"- que todos disfrutan en vida del causante, y que entre todos han contribuido a formar. La protección de los bienes del patrimonio familiar no es una cuestión de "protección de la familia" (a lo que obliga el artículo 39, I de la Constitución) del mismo modo que el tratamiento favorecedor de la sucesión de la empresa familiar no puede contemplarse en términos de protección del empleo, sino que es una cuestión de justicia tributaria material. La transmisión vía hereditaria de bienes que integran lo que podemos llamar el "patrimonio familiar" no pone de manifiesto verdadera capacidad económica, entendida como *incremento de riqueza disponible*, porque en la "normalidad de los casos" (el "giardiniano" *in quod plerumque accidit*) es frecuente que la herencia a favor de hijos o cónyuge no sólo no provoque más riqueza disponible sino que obligue a la enajenación de parte de los bienes heredados para pagar el ISD".

tiene SANCHEZ SERRANO, lo que el principio de generalidad propugna en el ámbito tributario es “la inexistencia de privilegios fiscales, o sea, de inmunidades, exenciones u otros beneficios a favor de unas u otras personas o de unos u otros grupos de personas, que no estén constitucionalmente justificados”¹⁰. Así, por ejemplo, si la Constitución Española, en el artículo 47, ordena que se promueva el acceso a una vivienda digna y adecuada, creemos entonces que sí podría exonerarse del gravamen la donación por un padre a un hijo de una cantidad destinada expresamente por esa persona a adquirir su vivienda habitual, o incluso la donación misma del inmueble, ya que, en el caso contrario, no es que estemos hablando de que se grave esa transmisión familiar; es que estamos vulnerando ese precepto¹¹. De la misma manera, creemos, por ejemplo, que la donación de un padre a un hijo para la creación o instalación de una empresa o para que realice un master; ha de estar exonerada, porque estamos hablando del derecho al trabajo o del acceso a la formación profesional (art. 40 CE).

CALVO ORTEGA se pronunciaba a este respecto de una manera clara alentando el bonificar “en la línea de financiación limitada y concreta de determinadas actividades (empresariales, profesionales, laborales) ejercidas por una persona vinculada familiarmente con el donante. Es decir, una donación finalista (una especie de donación modal) y no limitada a la mera adquisición de bienes). Una línea de esta naturaleza mixta (económico-familiar) hubiese sido probablemente la que hubiese podido encontrar una mejor disposición.”¹²

Quizás, fuera de estos supuestos, no sería descartable establecer una especie de mínimo exento en las transmisiones familiares, de padres a hijos, de manera que los primeros 30.000 € ó 60.000 € quedasen exonerados del gravamen, sea cual fuere la finalidad de la donación. Dentro de este ámbito, sí que podría afirmarse la existencia de un patrimonio de carácter familiar¹³ (aunque en este caso sí que habría que evitar conductas fraudulentas mediante donaciones sucesivas¹⁴).

¹⁰ *Tratado de Derecho Financiero Tributario y Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 448. Siguiendo este mismo criterio, no podemos tener claro que el establecimiento de una exención absoluta para, *ad exemplum*, las transmisiones lucrativas de padres a hijos, no vulneren este principio de generalidad. No creo, en este sentido, que pudiera invocar-se el artículo 39 CE (protección social, económica y jurídica de la familia), ni el artículo 48 (participación libre y eficaz de la juventud en el desarrollo económico).

¹¹ Cuestión distinta es, sin embargo, cómo se articularía el beneficio fiscal, la cuantía, etc, ya que estas son cuestiones más de técnica fiscal y que, por tanto, se escapan del ámbito de estas líneas. En todo caso, como siempre que se aborda un beneficio fiscal, sería necesario abordar su regulación con mucho detalle para evitar problemas posteriores.

¹² Op. Cit., pág. 364.

¹³ Esta es la tesis de Cencerrado Millán para quien, haciendo referencia a las cuantías exentas en el ISD, y tras hacer mención a la necesidad de que se reconociese un mínimo exento en las donaciones gravadas por el impuesto, de manera que pudieran declararse exentas las donaciones de pequeña cuantía, concluye que “incluso podría atenderse a la relación familiar existente entre el donante y el donatario, en coherencia con el conjunto del impuesto, de forma que se incrementase la cifra exenta en función del grado de parentesco existente entre las partes intervinientes en la transmisión gratuita *inter vivos*” (Cencerrado Millán, E., *El mínimo exento en el sistema tributario Español*’, Marcial Pons, Madrid 1999, pág. 203).

¹⁴ Obviamente, si instauramos un mínimo, lo que no es posible es la ampliación artificiosa de la exención mediante diferentes transmisiones realizadas en un corto período de tiempo; sería un régimen similar al de la acumulación regulado en el artículo 30 LISD, al que luego haremos referencia.

En todo caso, cuando hablamos de estas exenciones, creemos que hay un tema que debe quedar claro: dado que las exenciones (o reducciones) se basan en esas finalidades o principios económico-sociales constitucionales, deben ser predicadas y reguladas para todo el territorio nacional. Debe quedar claro, entonces, que ha de ser el Estado el que las regule. Si nos movemos dentro de lo que podríamos denominar (tal y como se configura hoy el poder tributario) un tributo de titularidad estatal pero con competencia normativa compartida, debe ser el Estado (si pretendemos mantener el mismo esquema de reparto de competencias) el que regule todo lo que se refiera al hecho imponible para mantener así el carácter común para todo el territorio; que la Comunidad Autónoma, pueda, a más, regular posibles exenciones al impuesto, insistimos, es perfectamente legítimo si se ejerce dentro del ejercicio de sus competencias normativas. Pero, en ningún caso podrá restringirse por ente autonómico alguno el régimen de exenciones regulado de una manera uniforme por el Estado, de manera, por ejemplo, que la donación de padres a hijos de dinero para la adquisición por estos últimos de vivienda habitual, quede exenta a lo largo de todo el territorio nacional con independencia del territorio autonómico en el que se produzca la transmisión o en el que esté situado el bien inmueble si la transmisión tiene por objeto este último. De esta manera evitamos lagunas que en ningún caso conllevan una regulación uniforme deseable en esta figura tributaria.

2.3. Presunciones y ficciones

Dentro del hecho imponible, también es necesario hablar de las ficciones y presunciones, que como ya se ha reflejado por la práctica totalidad de la doctrina¹⁵, inundan la Ley 29/1987. Analizándolas en función de su mayor o menor corrección, creemos que las presunciones que afectan a las transmisiones lucrativas, que están reconocidas en el artículo 4 de la Ley, son oportunas siempre y cuando, por supuesto, su aplicación por parte de la Administración sea la correcta, aspecto que, obviamente, no debe preocupar al legislador; sino que éste lo que ha de garantizar es el carácter siempre *iuris tantum* de la presunción, lo que, por supuesto, se cumple¹⁶.

Sí que debe suprimirse de raíz, y más ahora, tras la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, la S. 22-6-2002), la mención a la famosa donación de bienes conyugales del artículo 38 del actual Reglamento¹⁷. De hecho, dicho precepto se debiera haber suprimido, aún antes de las recientes sentencias del Tribunal Supremo en este

¹⁵ Por todos, véase la obra de Rozas Valdés, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, 1993

¹⁶ A favor de todas ellas se pronuncia Rozas Valdés, op. Cit., Págs. 73 y sigs.

¹⁷ Transcribimos las conclusiones tajantes del Tribunal: "a efectos fiscales, no puede apreciarse, cuando se está ante bienes integrados en la sociedad de gananciales, la existencia de un patrimonio separado, actuando en bloque, como si la transmitente fuera la propia sociedad a manera de una entidad jurídica con personalidad independiente a la de los cónyuges titulares, tesis ésta que, aun a efectos civiles, ha sido siempre rechazada. Antes al contrario, se trata -siempre desde la perspectiva fiscal, no se olvide- de una titularidad por mitad que no puede entenderse deshecha o desaparecida cuando se produce la transmisión del bien o los bienes integrados en ella y mucho menos cuando la apreciación de esa titularidad, conforme ha sucedido en el caso de autos y se ha dicho antes, se ha hecho por la Hacienda cuando ya esa pretendida comunidad en mano común se había transformado, por muerte de uno de los cónyuges transmitentes, en una normal comunidad por cuotas.

sentido, pues era obvio que estábamos ante una regulación no sólo extra legem sino además inconstitucional. Y ahora, desde luego, debe actuarse en consecuencia. Y decimos esto, porque, como hemos visto antes, por mucha sentencia que haya, si una Comunidad Autónoma puede ampararse en una norma reglamentaria, lo va a hacer, aún a riesgo de que la regulación reglamentaria no se ajuste a la legal, ni incluso a la constitucional.

Un punto sobre el que nos gustaría hacer referencia, por ser muy conflictivo, es la subsistencia de la famosa regla sobre la acumulación de las donaciones del artículo 30.

Sin entrar ahora en lo que podría ser un amplio debate doctrinal, que nos llevaría demasiado lejos, creemos que la finalidad del artículo 30, en lo que respecta sólo a la acumulación de donaciones entre sí, es evitar lo que para algunos es un fraude fiscal, para otros son maniobras meramente artificiosas, y para otros es un mecanismo de reducción de la carga tributaria o incluso de elusión. Como dice ROZAS VALDÉS, de no existir la acumulación legal "probablemente la elusión de la progresividad del tributo, mediante el fraccionamiento de donaciones, se convertiría en norma general de actuación por parte de los contribuyentes"¹⁸

Ha de insistirse en que no resulta razonable, dentro de una interpretación coherente del sistema tributario, que las transmisiones de bienes gananciales hayan de acumularse a efectos de la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la imposición patrimonial sobre los bienes es soportada separadamente por ambos cónyuges. Del propio modo, tampoco parece lógico que el o los adquirentes de los bienes vean incrementadas las consecuencias negativas de la progresividad del Impuesto con la acumulación en la base impositiva del valor global de los bienes adquiridos, siendo así que la alteración patrimonial experimentada por los cónyuges podrá ser imputada por mitad en sus declaraciones del IRPF en el supuesto de que hubieran optado por la tributación separada".

¹⁸ op. cit., Pág. 281. Para nosotros, como ya mantuvimos, "ello es cierto; pero, admitiendo tal conclusión, realmente estamos sosteniendo que la elusión del tributo, puesto que de eso estamos hablando y no de fraude a la Ley, debe ser perseguida. Es decir, defendiendo la regla de la acumulación estamos admitiendo que, a pesar de no haberse producido el hecho imponible al que se le acumulan las donaciones anteriores, sin embargo cuando el donante realiza estas transmisiones previas realmente está actuando en contra de la Ley; mantendríamos que ya, en ese momento, la Ley fiscal es imperativa (y no dispositiva) en el sentido de ordenar que haya que esperar hasta el fallecimiento, o a la siguiente donación, para transmitir en bloque todo el patrimonio. Sin embargo, debemos aceptar que ello no es así, porque nada se ordena al respecto por la Ley, y el ISD lo único que preceptúa es que una vez realizada una transmisión, se liquide el Impuesto como tal. Por eso, el primer supuesto sí que lo calificábamos como fraudulento, puesto que una vez realizado el hecho imponible, sin embargo, se manipulaba éste; pero en este segundo caso, no es posible concluir de esta manera.

Entonces, nos preguntamos, ¿es ilícito buscar, dentro de la más pura legalidad y por tanto actuando mediante una mera opción legislativa, una menor tributación? Repetimos que ningún precepto imperativo juega todavía, puesto que no se ha realizado transmisión alguna. Y creemos que sí, puesto que nos encontraríamos, claramente, ante una economía de opción, por la que el contribuyente decide, **antes de realizar ningún hecho imponible**, la mejor manera de pagar menos en concepto de Impuesto. Es decir, si el contribuyente decide que antes de su fallecimiento (ejemplificamos nuestra opinión en el supuesto de acumulación de donaciones sobre herencia posterior; pues en la práctica es el supuesto más común) y dado que su patrimonio es muy alto y su transmisión en bloque va a resultar muy gravosa, va a transmitir poco a poco sus bienes, con la única finalidad de bajar el Impuesto futuro, no debemos perseguir esa conducta, ya que nada fraudulento se busca con ello. El ánimo de tributar menos, actuando de una manera lícita mediante elección de hechos imponibles antes de realizarlos, no es, repetimos, en absoluto ilícito, sino que engloba lo que ya hemos denominado antes **una economía de opción**. Y de hecho, lo que caracteriza a estas economías son la posibilidad de elegir entre una u otra conducta por el hecho de que son menos gravosas fiscalmente; pero esta opción, al realizarse antes de haberse devengado Impuesto alguno, es absolutamente legítima. (Comentarios..., op. Cit., Págs. 591 y sigs.)

Lo que está claro es que, si como vamos a proponer posteriormente, la tarifa del impuesto sobre donaciones debe dejar de ser progresiva dado el carácter extraordinario de las transmisiones lucrativas, y debe pasar a ser proporcional, la regla del artículo 30 ya no tendría ningún sentido, y únicamente para el supuesto al que antes hemos hecho referencia, del “mínimo exento”, respecto a las transmisiones realizadas entre padres e hijos.

2.4. Sujetos pasivos

En cuanto a la regulación de los sujetos pasivos, hay un punto bastante polémico, así considerado por un amplio sector de la doctrina, que es la exclusión de las sociedades en el ámbito de este impuesto. Fíjese que estamos hablando de una figura, el gravamen sobre donaciones, que se ha abordado, por diversas razones, con carácter independiente al IRPF, cuando, evidentemente, estamos ante una parcela que podría encuadrarse perfectamente en el amplísimo hecho imponible “adquisición de renta por parte de una persona física”. De hecho, el propio legislador admite la complementariedad del Impuesto sobre Donaciones respecto del IRPF, porque, en definitiva, está gravando una parcela de este último.

Si la cuestión, como algunos autores propugnan¹⁹, pasa por suprimir el Impuesto de Donaciones e integrarlo en el ámbito del IRPF con normas excepcionales, entonces quedaría sin sentido dicha cuestión, porque estaríamos hablando, por un lado, del IRPF como impuesto general sobre la renta de las personas físicas y por otro lado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, con carácter genérico, como ya existe hoy. Pero si mantenemos la subsistencia del Impuesto de Donaciones, yo entiendo que la misma capacidad económica está poniéndose de manifiesto en una persona física que en una persona jurídica, por el hecho de una adquisición extraordinaria como es la donación. Máxime cuando además, estamos proponiendo, en esta exposición, que se introduzcan una serie de exenciones de carácter subjetivo.

Desde esta perspectiva, además, y esto ya se mantuvo en la génesis del impuesto, el hecho de que las personas jurídicas queden sometidas por las transmisiones lucrativas al Impuesto sobre Sociedades, y las personas físicas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puede llevar, por un lado, a que se realice un supuesto de elusión fiscal, (vamos a hablar en estos términos para entendernos), mediante la creación de una sociedad de carácter unipersonal, y la transmisión de la donación a esta sociedad, que tiene un tipo de carácter fijo, máxime si, incluso, además, en vez de la creación de esa sociedad unipersonal, esta ya existe de antemano con pérdidas a compensar por ejercicios anteriores²⁰.

En otros casos, la existencia de los coeficientes en atención a la proximidad o ajeneidad del donatario con el donante, hará que, obviamente, las donaciones a las sociedades sean mucho más gravosas, por ser mayor la deuda tributaria²¹.

¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, op. Cit, pág. 44

²⁰ En este sentido, vid., CALVO ORTEGA, pág. 340. Aborda también la cuestión CAAMAÑO ANIDO, op. Cit.

²¹ CALVO ORTEGA recoge las palabras de ROVIRA TARAZONA a lo largo del debate parlamentario en el Congreso de los Diputados; véase páginas 340 y 341 notas a pie.

Desde este punto de vista, estamos hablando, ahora sí, de un supuesto claro de discriminación y de vulneración del principio de igualdad, que no puede ser admitido, y que exige que el tratamiento de las donaciones ha de ser igual ya se trate de personas físicas o de jurídicas, siempre, eso sí, con las excepciones y exenciones propias, que la norma principal regule en función de los sujetos a los que se dirija la donación.

2.5. Base imponible y base liquidable

Entrando ya en los elementos cuantitativos, en este ámbito hemos de movernos con mucha mayor prudencia. En lo que se refiere a la base imponible, hemos de hacer referencia, necesariamente, al famoso “valor real”, que técnicamente, además, se acaba fijando en función de los “valores de mercado”. Como algún autor ha dicho, ya en el año 1991, cuando el legislador habla del “valor real”, realmente no está buscando el valor real, sino el mayor valor²². Está claro, que en esa posibilidad de comprobación por parte de la Administración, haciendo referencia, además, a que en absoluto sirve el valor del impuesto sobre el Patrimonio, (lo que queda implícitamente dicho cuando se refiere el texto legal al no nacimiento de responsabilidad en estos supuestos, etc.), parece que, realmente, al final, siempre va a primar el mayor valor; salvo el caso de la tasación pericial contradictoria, la interpretación de los Tribunales, etc.

Insistimos en que, no es el momento para analizarlo, pero creemos que es fácil intuir que nos movemos en un terreno de inseguridad jurídica absoluta. Y lo es, porque, lo que no se puede pretender, en absoluto, es que una regulación legal, que por definición, ha de ser genérica, pueda adecuarse a cada uno de los supuestos. Estamos hablando de un gravamen muy específico y muy particular que va a cambiar en todos los supuestos atendiendo a las circunstancias de los bienes que integran la transmisión lucrativa. (Téngase en cuenta en todo caso, además, los argumentos esgrimidos por el TC en su Sentencia 194/2000).

Como mantiene el Alto Tribunal, la única revisión normativa, debe estar basada en el valor real, pero debe ordenar que en el momento de comprobación, exista una detallada valoración por parte del órgano gestor encargado de ello, atendiendo estrictamente a las circunstancias del caso. Esto, cualquier profano que acuda a la norma, podrá mantener que existe. Pero los que nos enfrentamos todos los días a estas actuaciones administrativas, sabemos que no es así, porque los órganos gestores se limitan a realizar sus comprobaciones de forma genérica, amparándose en una norma, que, insisto, puede ser correcta, pero desde luego no es concreta, en absoluto. Y la norma, debería especificar cómo debe fijarse el valor real de cada uno de los bienes cuando se realice la comprobación por parte de la Administración. Y yo creo que debe ir incluso más allá, ordenando la absoluta anulación de toda comprobación que no cumpla con los requisitos que la propia ley ha de marcar. Sólo desde esta perspectiva, podemos hablar, propiamente, de una previsión genérica de base imponible que cumpla perfectamente con los parámetros que se pretender establecer a la hora de perseguir la fiscalidad de este impuesto.

²² Calvo Ortega, Págs. 342 y sigs.

Como mantiene PLAZA VÁZQUEZ concluyendo su estudio sobre el valor real en el ISD, y tras inclinarse por una solución similar a la nuestra, "ante la inevitable indeterminación fáctica, la indeterminación jurídica permite una integración de la norma ajustada a las singularidades que cada caso particular pueda exigir"; (...) la propia indeterminación del concepto jurídico "valor real", "valor normal de mercado", debe de ser saludada en la medida que permite un aproximación jurídica a los caracteres del propio supuesto de hecho, evita las rigideces inherentes a las normas objetivas de valoración de carácter imperativo de las que la propia Ley del ISD huye y, en fin, es el criterio que mejor se adecúa, el único que se ajusta, a la dimensión real de la riqueza adquirida, justificadora, al fin, del impuesto".²³

En relación a la base liquidable, como ya hemos dicho, lo que no es admisible es que exista un impuesto lleno de lagunas y vacíos, sin ninguna justificación, como es el caso actual, y como ya han puesto de manifiesto muchos autores. Estas reducciones que hoy nos plantea la ley, deben llevarse al ámbito de las exenciones, y deben establecerse con carácter común por parte del Estado. Si luego, cada Comunidad Autónoma pretende o quiere regular una exención, aprobada en base a sus circunstancias sociales, económicas, políticas, o de cualquier otra índole, que lo haga, pero ya no estaremos hablando de un impuesto absolutamente asimétrico, sino de un marco normativo permanente y coherente, que en los elementos normativos cedidos es regulado por la Comunidad Autónoma como mejor lo entiende.

Desde este mismo punto de vista, tampoco es muy descabellado hacer referencia a que el Estado marque unas pautas mínimas a seguir por todas las Comunidades Autónomas (a modo semejante, aunque obviamente en el sentido que estamos propugnando, a lo que hace la actual Ley de Cesión). Evidentemente, estamos hablando de la extensión de esos mínimos exentos que actualmente se establecen para las transmisiones mortis causa a las transmisiones inter vivos, y, por supuesto, hay que suprimir absolutamente los coeficientes multiplicadores. Y decimos esto, porque si acudimos a la manejada capacidad económica, esta capacidad económica no es diferente, por lo que respecta a la adquisición de la transmisión, por el hecho de que el sujeto pasivo o donatario tenga ya un patrimonio mayor o menor, sino que, precisamente, si lo que se pretende gravar es ese incremento de patrimonio que supone la transmisión a su favor, lo que entonces no puede tenerse en cuenta es la cuantía o volumen del patrimonio del donatario anterior a la transmisión, pues es un dato que carece absolutamente de relevancia, además de ser una circunstancia totalmente ajena al objeto del impuesto. La adquisición no varía en absoluto en función del patrimonio; la riqueza que se pone de manifiesto por esa adquisición, no es mayor por el hecho de que el sujeto pasivo tenga otros bienes. Parece que, efectivamente, el legislador aquí sí que se está desvelando en que estamos ante un impuesto cuya única finalidad es meramente recaudatoria, e incluso, diríamos, casi confiscatoria.

²³ PLAZA VÁZQUEZ, A., *El "Valor real" tributario*, Aranzadi, Pamplona 2000, pág. 154. Como mantiene HERRERA MOLINA, P.M., la indeterminación del valor real, podría paliarse mediante un régimen de propuestas similar al previsto para las operaciones vinculadas en el IS (op. Cit., pág. 376)

2.6. Tipo de gravamen

El último aspecto, y última gran reforma que vamos a proponer, hace referencia al tipo de gravamen. No olvidemos que el impuesto que estamos tratando, tiene una tarifa progresiva con el fin, dice la Exposición de Motivos, de “contribuir a la redistribución de la riqueza”; pero no debemos olvidar, tampoco, que el objeto de gravamen del impuesto son las adquisiciones de bienes y derechos a título lucrativo realizadas, normalmente, con carácter extraordinario: nadie es donatario todos los días, ni con carácter mensual. No existe una cadencia en la realización del hecho imponible, como puede suceder no sólo en los impuestos que denominamos de devengo continuado (adquisición de renta por trabajo, de capital, o de actividades económicas o profesionales) sino incluso en los impuestos instantáneos sobre el consumo (IVA, Impuestos Especiales). Y la progresividad a la que hace referencia la Constitución Española, no sólo se justifica por el límite temporal de la renta, lo que ha llevado, en el IRPF, a modular el gravamen de las rentas irregulares, sino que se justifica también en función del carácter ordinario de las rentas percibidas.

Así lo entendía, ya hace más de treinta años, GOTA LOSADA quien al analizar las rentas irregulares se ocupaba de lo que él denominaba rentas no periódicas; “las rentas no periódicas (dentro de las cuales, entendemos cabe perfectamente encuadrar las donaciones), por su propia naturaleza, se producen sin ninguna cadencia temporal, de modo totalmente esporádico, de ahí que, teóricamente, se puede afirmar, que no deben aplicársele escala progresiva alguna, precisamente porque estas escalas prejuzgan la obtención anual de las rentas”²⁴.

A nuestro juicio, cuando un sujeto pasivo recibe una donación, adquiere un patrimonio, está obteniendo una renta, hecho innegable, y desde ese punto de vista, debe existir un gravamen. Pero dicho gravamen no se puede prorratear en el tiempo, porque dicha renta se adquiere en un único momento, es absolutamente esporádica, y si se ve tocada por la tarifa progresiva, claramente se está desvirtuando por sí mismo el propio concepto de la progresividad, entendida como elemento coadyuvante a la capacidad económica, en los términos recogidos en el artículo 31.3 de la Constitución española. Desde este punto de vista, entonces, fíjese que incluso el legislador, ha admitido esta teoría frente a los incrementos de patrimonio de carácter no periódico. En este caso, se establece un tipo fijo, no sólo por el hecho de que estamos hablando de rentas, que a su juicio se han producido en un período de tiempo superior a un año, sino porque además, en principio se cuenta con que los incrementos de patrimonio de carácter irregular no se van a producir con una cadencia periódica, sino que se producirán sólo de vez en cuando, con lo cual, tratarlos bajo el prisma de la progresividad, puede dañar mucho la capacidad económica²⁵.

²⁴ GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, Capítulo 26, página 807.

²⁵ También podemos entender que el legislador del IRPF ha sido consciente de ello al calificar como rentas irregulares, propias de un tratamiento fiscal diferente, no sólo a las rentas generadas a lo largo de más de un año sino también a las “que no se obtengan de forma periódica o recurrente, o se obtengan de forma irregular en el tiempo”, entendiendo como tales, *ad exemplum* en rendimientos de trabajo, las indemnizaciones por lesiones no invalidantes, las cantidades satisfechas por la rescisión por mutuo acuerdo, y los premios no exentos. En todos ellos aparece una clara nota de no periodicidad, común a las transmisiones que estamos abordando.

Por todo ello, no sería descabellado propugnar que el impuesto sobre donaciones fuese proporcional. No debemos entrar en este momento en la cuantía del tipo, sino que lo que pretendemos hacer ver es que el tratamiento de las donaciones, en resumen, no puede equipararse al que reciben las rentas de trabajo, o de capital, por ejemplo, o a cualquier otra de carácter periódico.

2.7. Plusvalía del donante en el IRPF o IS

Por último, es necesario, si hablamos de una absoluta y radical modificación de la fiscalidad de las donaciones, y mantenemos el carácter autónomo de esta figura tributaria, dado que estamos hablando de un impuesto complementario, es necesario, como decimos, proceder a alguna modificación en el ámbito del Impuesto sobre la Renta del donante. Nos referimos a los incrementos de patrimonio producidos y gravados en la figura del donatario. Como es sabido, el artículo 31 de la LIRPF establece que existe un incremento de patrimonio cuando se transmite un bien; y aunque la transmisión se realice con carácter lucrativo, la tributación debe producirse por diferencia entre el valor real –famoso– que tiene el bien en el momento de la transmisión y el valor de adquisición. Y lo mismo ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, con la previsión recogida en el artículo 15.2.a) y 15.3. Aquí sí, curiosamente, como hablamos de un incremento de patrimonio, en la Ley del IRPF se establece un tipo fijo o proporcional, y no un tipo de carácter progresivo.

Gravar, como ya se ha dicho, ese aumento de valor del bien en las transmisiones lucrativas, supone, francamente, una ficción; no lo es la determinación de la existencia de un incremento patrimonial en los supuestos de transmisiones lucrativas, puesto que éste, efectivamente, se ha producido, probablemente, a lo largo del período de permanencia del bien en el patrimonio del hoy transmitente. El instrumento ficticio vendrá desde el momento en que **se considere como renta gravable** ese incremento patrimonial ya que por el hecho de que la salida del bien del transmitente se produzca a título gratuito el incremento que se había producido y que debía materializarse en un lógico mayor valor (tal y como acontece en las transmisiones onerosas) se enerva al no existir valor alguno que lleve a una supuesta “ganancia” del donante²⁶; ese incremento ha dejado de existir; ha “desaparecido” y ya, efectivamente, considerarlo como tal a efectos de renta gravable, va a suponer en definitiva que el **conjunto de preceptos** que llevan a este tratamiento incurran en una clara, y a la vez totalmente inicua, ficción legal²⁷. Y en su momento concluíamos diciendo que “las diferencias, claro está, son puramente teóricas, ya que la misma relevan-

²⁶ Entendemos que coincide con nuestra tesis el profesor HERRERA MOLINA que, a pesar de apuntar su no coincidencia con las críticas a este gravamen, y apuntar que “el incremento de capacidad económica se ha producido a lo largo del tiempo aumenta el bien de valor”, precisa en nota a pie que “un problema distinto es que no deben gravarse las plusvalías puramente nominales”. (op. Cit., pág. 375)

²⁷ Tanto nosotros, en el texto originario (Los conflictos de imposición a través de las ficciones en el Derecho Tributario, CEDECS, 1998, Págs. 139 y sigs), como Alonso González, hacemos obligada mención a la sentencia del TSJ de Navarra del 13-9-1993 (Ar.º 129) en el ámbito del IRPF. Valorando el artículo 16.3 del Decreto Foral de 3 de octubre de 1986 el cual computa, al igual que en la legislación estatal, como incremento patrimonial a efectos de renta las diferencias de valor puestas de manifiesto en un determinado bien con ocasión de una transmisión lucrativa, dice la sentencia, “el

cia constitucional tiene considerar la ficción en uno u otro lugar o precepto. Sin embargo, fruto de lo mantenido en el texto, y en aras de no romper con la lógica legal de los impuestos sobre la renta que gravan las ganancias patrimoniales bien de una manera específica (IRPF) o bien genérica junto al resto de la renta obtenida (IS), quizás lo jurídicamente correcto hubiese sido plantear una exención, con posterioridad al precepto que define los incrementos patrimoniales, que exonerase de gravamen este tipo de transmisiones por sus especiales circunstancias". Y, como ya ha reconocido algún Tribunal, como toda ficción, salvo que persiga un supuesto de fraude, supone un gravísimo ataque a la capacidad económica. La reforma del impuesto sobre donaciones no sería completa sin esa supresión de gravamen de IRPF o del IS del "ficticio" incremento producido en cabeza del donatario. El donante pierde, eso es evidente, y si bien es técnicamente correcto que no se permita computar una pérdida patrimonial, lo que también está claro es que, de la misma manera, y en puridad de términos, tampoco se debería computar un incremento patrimonial.

Es difícil encontrar en todo caso un punto donde haya tanta unanimidad en la doctrina; así, por todos, son muy duras las palabras de ALONSO GONZÁLEZ donde enunciando el tratamiento dice que "es una discriminación tan evidente como absurda que pone de manifiesto la especial dureza que el ordenamiento fiscal depara a las donaciones."²⁸

En la exposición de esta ponencia se planteó que, de aceptar esta tesis, cuál debiera ser el tratamiento legislativo más correcto en la transmisión posterior del bien donado por el entonces donatario; así, si había que conmutar ausencia de incremento patrimonial, en la transmisión posterior (si es a título oneroso) en la que sí existe plusvalía, no sería justo, se mantenía que el cómputo de éste tomase como valor de adquisición el valor real del bien en el momento de la originaria transmisión lucrativa. Estamos de acuerdo con ello, pues de ser así nos encontraríamos ante una amnistía fiscal parcial; por ello creo que siendo justos habría que tomar como valor inicial o de adquisición en la transmisión a título oneroso, el que realmente se satisfizo en la transmisión lucrativa, es decir, cero (en su caso, los gastos inherentes a la transmisión por cuenta del entonces donatario). Sólo así, podría realmente ajustarse el gravamen a la capacidad económica que ahora sí se pondría de manifiesto en la transmisión. ■

sujeto pasivo se queda sin renta, sin patrimonio, es decir, sin nada y por contra la Hacienda Pública engorda sus arcas en virtud de una ficción legal realmente inconstitucional endeudando, por colmo, al sujeto pasivo". En este mismo sentido ilustrativa también es la postura del TSJ de Andalucía en su sentencia de 10-4-1995 (Ar. 443) pues analizando el Impuesto de Plusvalía dice: "Por tanto, el valor catastral se ha convertido a los efectos del Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en un índice o módulo básico para llegar a determinar el incremento de valor del terreno transmitido que la Ley, en base a una ficción jurídica, lo entiende como incremento real experimentado en el valor de ese terreno."

²⁸ Alonso González, pág. 32.

