

### III. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central

#### VOCALIA QUINTA: IMPUESTOS DE SUCESIONES, TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

Por JOSÉ MANUEL GARCÍA GARCÍA

*TRANSMISIONES ONEROSAS DE ASCENDIENTES A FAVOR DE DESCENDIENTES: SI EL ADQUIRENTE ES DESCENDIENTE POR AFINIDAD Y LA ADQUISICION ES GANANCIAL PROCEDE LA APLICACION DEL ARTICULO 74 DEL TEXTO REFUNDIDO APLICANDO A LA TRANSMISION LOS TIPOS SUPERIORES DE SUCESIONES. EL ARTICULO 74 ES APLICABLE CUALQUIERA QUE SEA EL ESTADO CIVIL DEL ADQUIRENTE (RESOLUCIÓN DE 19 DE FEBRERO DE 1975).*

*Hechos.*—Se presentó en la Abogacía del Estado escritura pública por la que los padres vendían una finca urbana a sus tres hijos solteros, a otro hijo casado, a sus tres yernos y a otra persona sin parentesco, compra que se hizo por octavas e iguales partes indivisas, sin que en la escritura otorgada en el régimen de Derecho común constara ningún dato o manifestación sobre el régimen matrimonial de bienes de los comparecientes casados ni sobre la procedencia del dinero invertido en la compra.

La Abogacía del Estado liquidó el documento aplicando a la compra de los tres hijos solteros la tarifa correspondiente a sucesiones; al hijo casado lo sometió a igual régimen, pero sólo en cuanto a la mitad de la base de su adquisición, aplicando en la otra mitad a la esposa del mismo, no compareciente en la escritura, el tipo de las compraventas, y a los yernos les exigió el impuesto también por compraventa, en cuanto a la base de la mitad de lo que adquirirían, liquidando sobre la otra mitad a sus respectivas esposas—no comparecientes—por la tarifa de sucesiones, sin ofrecer particularidad alguna la restante liquidación a favor del comprador que no tenía parentesco con los transmitentes.

Mediante escrito presentado ante el Tribunal Provincial se interpuso reclamación económico-administrativa, que fue resuelta en el sentido de que sólo procedía aplicar los tipos de sucesiones superiores respecto a los tres hijos solteros compradores, sin que fuera aplicable a los casados

y yernos el artículo 74, por lo que lo procedente era aplicar a los mismos el tipo de la compraventa.

Remitida copia de dicho fallo a la Dirección General de lo Contencioso, ésta interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios, entendiendo que el artículo 74 del vigente Texto Refundido es aplicable tanto a los hijos legítimos como a los descendientes por afinidad; pero en lugar de dividir la base en dos partes, como hizo la Oficina gestora, era partidaria de girar a cada uno de los cónyuges una liquidación en proyecto sobre la totalidad de la base, una por el número 1 de la tarifa (hijo consanguíneo) y otra por el número 3 (descendiente afín), reduciendo las cuotas obtenidas en un 50 por 100 y sumando ambas mitades de cuota para obtener el resultado definitivo de la liquidación a girar.

*Doctrina de la resolución.*—El Tribunal Central, aparte de otras cuestiones que no nos interesan, resuelve el problema planteado sobre el artículo 74 en la forma que se dirá, destacando los «considerandos» séptimo, octavo, décimo, duodécimo y decimotercero, que exponemos a continuación:

«Considerando que el problema general que se suscita, como consecuencia del concretamente planteado en este caso, es el del régimen fiscal aplicable en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a las transmisiones onerosas otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes, cuando el régimen económico-matrimonial de éstos es el de la sociedad legal de gananciales y no se justifica que la adquisición se hace con cargo a bienes privativos de los cónyuges.»

«Considerando que no ha de producir extrañeza la complejidad y dificultad de tal problema, puesta de manifiesto en los distintos criterios sostenidos a lo largo de estas actuaciones, desde el de la Oficina gestora hasta el del Centro Directivo del Impuesto, pasando por el del Tribunal Provincial, a partir del propugnado por los interesados y fruto de diversas circunstancias, a saber: a) las características de las presunciones fiscales, que, de una parte, no deben ir más allá en sus consecuencias de las razones que motivaron su definición y, de otra, han de cumplir las finalidades perseguidas; b) las modificaciones legislativas experimentadas en esta materia, sin que se haya promulgado el nuevo desarrollo reglamentario, y c) la propia singularidad del sistema de la sociedad legal de gananciales, tan característico del Derecho castellano, pero extraño al Derecho romano, que constituye en buena parte la base del Ordenamiento patrio vigente, lo que explica lo difícil que resulta a veces armonizarlo con el resto de dichas normas civiles, en especial durante la vida de la sociedad.»

«Considerando que el artículo 74 del Texto Refundido dispone que 'las transmisiones onerosas de bienes y derechos otorgados 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 fueran superiores a las derivadas de la aplicación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados', creando una verdadera ficción, aplicable sin otro requisito, cuando se dé el presupuesto inicial, que el referente a las cuotas, y el artículo 9, 2, del Reglamento de 15 de enero de 1959, establece que 'las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y derechos reales constituidos sobre los mismos, otorgados por los padres a favor de los hijos legítimos, naturales o adoptivos, se liquidarán por el tipo de la compraventa de inmuebles, salvo que dado el valor de lo transmitido, el tipo correspondiente de la escala de herencias fuese mayor, en cuyo caso se aplicará este último', precepto sustancialmente reproducido en el artículo 31, apartado 23, del mismo Reglamento, poniéndose de manifiesto: a) que el texto legal comprende las transmisiones onerosas de cualesquie-

ra bienes y derechos, sin limitarse, como el reglamentario, a las onerosas de inmuebles y derechos reales constituidos sobre los mismos; b) que el mismo texto legal se refiere a las transmisiones otorgadas por *ascendientes* a favor de sus *descendientes*, en lugar de referirse a las de los *padres* a favor de sus *hijos legítimos, naturales o adoptivos*, como lo hace el precepto reglamentario, diferencia que tiene un doble alcance, pues, de una parte, afecta al grado de parentesco en línea recta—lo que por su evidencia no requiere demostración—y, de otra, a la naturaleza de éste, con lo que se entra de lleno en el fondo del problema que ha de resolverse, partiendo de la idea de que donde la Ley haya modificado lo que dispone el Reglamento, a ella habrá que atenerse no sólo en virtud del principio de jerarquía de las normas, sino porque la vigencia que todavía conserva el Reglamento de 15 de enero de 1959 está condicionada a que no se oponga a los preceptos del Texto Refundido de la Ley (sexta disposición transitoria).»

«Considerando que a la vez (se refiere a los argumentos de la Dirección de lo Contencioso respecto a la aplicación del artículo 74 a los descendientes afines, que veremos en el comentario) ha de tenerse en cuenta que esta clase de presunciones—que apartan excepcionalmente al Derecho fiscal del Derecho civil, que en los Impuestos de Transmisiones y Sucesiones es normalmente el presupuesto sobre el que se construye el hecho imponible—no pueden ir más allá de las razones en que se basa su creación, en este caso evitar el fraude, que es lógico presumir en relaciones tan entrañables como la paterno-filial, legítima o natural y la adoptiva cuando se transmiten bienes a título oneroso, y más discutible o inexistente si el parentesco es de afinidad, por supuesto, en el régimen de separación de bienes, cuya realidad y arraigo en regiones de Derecho foral no puede desconocerse, así como la posibilidad en el Derecho común está admitida por el Código a través de la libertad para pactarlo en capitulaciones, y aun siendo el régimen el legal de gananciales, cuando se acredite suficientemente por el cónyuge afín al transmitente la procedencia del dinero con que compra; es decir, que la aplicación de la presunción a las transmisiones onerosas entre ascendientes y descendientes por afinidad no puede fundarse razonablemente en este parentesco por sí solo en relación con el consanguíneo del que es proyección y reflejo, criterio que debe ser medida ponderada y justa del rigor fiscal al hacer entrar en juego norma tan severa, limitándola a supuestos como el que ha dado ocasión a este recurso, en que siendo el régimen el de gananciales, el descendiente por afinidad que compra no justifique cumplidamente que adquiere con cargo a sus bienes privativos, habida cuenta, además, de la condición de tercero que ostenta la Hacienda Pública, que impide estimar como bastante a los efectos de que se trata la mera confesión de los interesados.»

«Considerando que delimitada así la aplicación de la presunción fiscal en los supuestos de parentesco por afinidad, sólo falta determinar la forma en que ha de liquidarse el impuesto, sin que quepa a este respecto descomponer en dos la liquidación a practicar por este negocio jurídico, mezclando indebidamente el que aparece pactado civilmente con el que la Ley Fiscal presume, cuando la presunción ha de aplicarse sin distinguir, como en ella no se distingue, ni tener en cuenta, por consiguiente, a estos efectos, el destino final de los gananciales, previsto en el artículo 1.392 del Código civil, que es la división por mitad entre los cónyuges, que sólo se produce al disolverse la sociedad, a lo que no obsta, en lo más mínimo, lo dispuesto en el artículo 95 del vigente Reglamento Hipotecario, tal como lo redactó el Decreto de 17 de marzo de 1959, no sólo por su ámbito propio, sino por su contenido, perfectamente concorde con la naturaleza de la sociedad, tantas veces puesta ya de manifiesto modernamente por la doctrina y por las autorizadas resoluciones de la Dirección

General de los Registros y del Notariado (30 de junio de 1927, 8 de noviembre de 1944 y 20 de octubre de 1958), que han rechazado la existencia de una copropiedad de tipo romano entre los cónyuges y han admitido que comporta una especie de mancomunidad—o propiedad en mano común—entre aquéllos, sin atribución de cuotas ni facultad de pedir la división en tanto dure la vida en común, orientación seguida por este mismo Tribunal en repetidas resoluciones (27 de febrero de 1964, 7 de marzo y 6 y 14 de junio de 1968, etc.), de suerte que en casos como el de que se trata sólo ha de girarse por cada adquisición una sola liquidación, a cargo del adquirente descendiente por afinidad del transmitente, y por el número 3 de la tarifa.»

El Tribunal Económico-Administrativo Central acuerda estimar (el recurso) en parte, declarando, con respecto a la situación jurídica particular derivada de aquella resolución (del Provincial) y con la finalidad de unificar criterios: 1.º Que el artículo 74 del Texto Refundido..., en cuanto regula la forma de liquidación de las transmisiones onerosas de ascendientes en favor de descendientes, es aplicable—cuando proceda—cualquiera que sea el estado civil de éstos. 2.º Que dicha norma comprende también a las transmisiones onerosas que otorguen los ascendientes en favor de sus descendientes por afinidad, cuando el régimen económico-matrimonial del adquirente fuera el de gananciales y la adquisición no hubiera de calificarse como privativa, debiendo girarse, en el supuesto a que el artículo 74 del Texto Refundido se refiere, una sola liquidación sobre la total base que resulte, a cargo del adquirente, por el número 3 de la tarifa vigente, que corresponde a la sucesión entre descendientes y ascendientes por afinidad, y declarando esta resolución de interés general a los efectos de su publicación en el *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda*.

COMENTARIO.—Acabamos de ver cuáles son las dos cuestiones que resuelve el Tribunal Central a propósito del artículo 74 del Texto Refundido, y que nosotros vamos a comentar distinguiendo dos epígrafes íntimamente enlazados:

1.º Aplicación del artículo 74 en relación con las adquisiciones gananciales de hijos casados.

2.º Aplicación del artículo 74 en relación con los descendientes afines.

**A) APLICACION DEL ARTICULO 74 EN RELACION CON LAS ADQUISICIONES GANANCIALES DE LOS HIJOS CASADOS.**—Dentro de este epígrafe se plantean interesantes cuestiones: si el citado precepto es aplicable o no a las adquisiciones gananciales; en caso afirmativo, si debe aplicarse sobre la totalidad de la base, sobre la mitad de la misma o teniendo en cuenta otro sistema especial de reducción de las cuotas; si debe aplicarse no sólo cuando el hijo (consanguíneo) figure como adquirente en el documento, sino también cuando no comparezca en el mismo, pero adquiera para la sociedad conyugal su cónyuge.

De todas estas cuestiones nos vamos a ocupar distinguiendo las diferentes posturas o teorías existentes en el caso concreto:

a) *Posición que considera no aplicable el artículo 74 a las adquisiciones gananciales.*—Esta es la postura del Tribunal Provincial y de los contribuyentes que interpusieron la reclamación. No se nos dicen las razones o argumentos del citado Tribunal en defensa de tal conclusión, pero en la presente resolución se nos dice, como posición de dicho Tribunal, que la presunción del artículo 74 «se debilita» (1) cuando la transmisión se hace

(1) En el texto publicado por el *Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda* (núm. 17, de 1 de mayo de 1975, pág. 1780) se dice: «se delimita». Pero creemos que querrá referirse a la expresión «se debilita» utilizada por BAS y RRVAS que, al parecer, parte de esa misma posición, si bien se pronuncia así de escuetamente, sin ulteriores explicaciones.

a favor de los hijos casados y, además, sólo declaró bien extendidas las liquidaciones giradas a los hijos solteros. Quizá el fundamento sea el mismo que el de los contribuyentes, es decir, que «si adquiere la sociedad legal de gananciales no cabe aplicación del artículo 74», que no se refiere a tales adquisiciones. Pero este argumento no es convincente, porque la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica y, por tanto, no es sujeto pasivo del impuesto, sino que lo son los cónyuges; con la conclusión de que el artículo 74 no queda excluido, por ser la transmisión a favor de sus dos titulares, uno de ellos el hijo del transmitente, y no a favor de la sociedad, que no es persona jurídica.

Todavía se nos ocurre otro argumento hipotético en pro de esta tesis, pero es para rebatirlo a continuación, pues tampoco nos convence. Consistiría en partir de que el artículo 74 contempla una presunción de transmisión lucrativa a favor del hijo, a pesar de que en el documento se declare que la transmisión es onerosa, y sobre base, se añadiría que en el supuesto de adquirente casado en régimen de gananciales opera la presunción de ganancialidad del artículo 1.407, que no es ya una simple declaración, sino una presunción legal que desvirtuaría el supuesto de hecho del que parte el artículo 74, que es, como hemos dicho, el de presunción de transmisión lucrativa, y, por tanto, no sería aplicable. En resumen, ante la prueba de transmisión onerosa que representa la presunción de ganancialidad se diría que no opera la presunción de transmisión lucrativa del artículo 74 del Texto Refundido.

Sin embargo, hemos dicho de antemano que no nos convence esta hipotética argumentación. En primer lugar, se parte de una pugna entre la presunción de ganancialidad del artículo 1.407 del Código civil y la presunción de lucratividad del artículo 74 del Texto Refundido. Pero lo procedente no es ver tal pugna, sino aplicación de una y otra presunción en su respectivo ámbito: el artículo 1.407 se refiere a la relación entre cónyuges o respecto a acreedores y terceros; para ellos, la adquisición se presume onerosa; en cambio, el artículo 74 del Texto Refundido prescinde de la relación entre cónyuges y se ocupa únicamente de la relación entre transmitente y adquirente, en la que no tiene nada que ver la cuestión de si la adquisición es ganancial, presumiéndola lucrativa, a efectos fiscales. No obstante, vamos a suponer que no convenciera esta delimitación: aun así, no cabe duda de que en la pugna prevalecería, en Derecho fiscal, la presunción fiscal, que, además, es presunción *iuris et de iure* y no admite frente a ella prueba o presunción en contrario. Aparte de ello, no es convincente aplicar un criterio distinto respecto al hijo soltero y al casado, siendo que en relación con el padre transmitente la situación es idéntica. Obsérvese también que estamos en el campo de la imposición indirecta, en que no interesa el estado civil, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en el Impuesto General sobre la Renta o en el de Rendimientos del Trabajo Personal.

Por tanto, en conclusión, hay que rechazar esta posición y declarar aplicable el artículo 74 tanto al hijo soltero como al casado o al viudo.

b) *Posiciones que aplican el artículo 74 a la adquisición ganancial, pero limitando su aplicación en cuanto a la mitad de la base o estableciendo un sistema especial en cuanto a la cuota.*—Dentro de este grupo incluimos dos posturas distintas, que tienen de común considerar aplicable el artículo 74, pero con limitaciones derivadas de la naturaleza ganancial de la adquisición:

- Por un lado, la Abogacía del Estado, que liquidó el documento, siguió la tesis consistente en aplicar el artículo 74 sólo respecto a la mitad de la base liquidable correspondiente al hijo casado, no aplicándolo en cuanto a la otra mitad correspondiente al cónyuge, que fue objeto de liquidación normal de compraventa. Consecuencia de

esta postura es que sólo hay que comparar las cuotas de transmisiones y sucesiones obtenidas en relación con la mitad de la base liquidable del hijo, no del descendiente afín o cónyuge del hijo (yerno o nuera).

- Por otro lado, la Dirección General de lo Contencioso interpretaba, como parte recurrente y, por tanto, sin sentar doctrina ni ser obligatoria su interpretación, que la naturaleza de la sociedad de gananciales impedía seguir ese criterio de dividir la base en dos mitades, y sobre esa misma idea de que el artículo 74 sólo debe aplicarse al hijo consanguíneo en parte (en cuanto a una mitad), pero añadiendo la perspectiva de que la otra parte debe corresponder al hijo afín (yerno o nuera), según veremos, llega a la conclusión de que ha de girarse una liquidación por el número 1 de la tarifa—con referencia al descendiente legítimo—sobre la totalidad de la base correspondiente a ambos cónyuges, reduciendo la cuota al 50 por 100, y otra liquidación por el número 3 de la tarifa—con referencia al descendiente afín, yerno o nuera—sobre la misma base y con igual reducción. A continuación se suman esas cuotas reducidas y el resultado es el que se compara con la cuota obtenida al 7,40 por 100, que siempre será superior a ésta dada la elevación de tipos del número 3 de la tarifa. Esta es también la posición de MANUEL MARTÍN TIMÓN, que se adhiere íntegramente a la postura de la Dirección (2).

A nosotros no nos convence ninguna de ambas posturas. Las dos tienen el inconveniente, ya apuntado, de que aplican distinto criterio al hijo soltero y al casado, siendo que no se ve qué relación puede tener el estado civil en la relación fiscal transmitente- descendiente, pues al transmitente le es aieno el problema de si la adquisición se va a considerar o no como ganancial, por lo menos a efectos del artículo 74 del Texto Refundido. Por otro lado, si este precepto parte de una presunción de lucratividad (adquisición lucrativa) no hay que plantearse la presunción de adquisición ganancial, pues aunque se partiera de esta última presunción, en seguida quedaría destruida por la presunción de transmisión lucrativa a favor del hijo, que presupone que la ley fiscal estima que no hay dinero en la adquisición, y si no hay dinero, desaparece, a efectos del repetido artículo 74, la figura del cónyuge del hijo, pues, en definitiva, la adquisición es lucrativa en Derecho fiscal, a favor del descendiente.

Por tanto, para nosotros no existe el problema de la naturaleza de la sociedad de gananciales en relación con la progresividad de los tipos de sucesiones, pues, como veremos después, tampoco admitimos la aplicación del artículo 74 al descendiente por afinidad.

Pero vamos a suponer que no convence nuestra crítica y que se entiende que hay que aplicar el artículo 74 al hijo consanguíneo sólo en parte dada la naturaleza de la sociedad de gananciales. Partiendo de esta perspectiva, que nosotros no admitimos, podría plantearse cuál es el criterio mejor, si el de división de bases o el de división de cuotas, es decir, si el sistema de la Abogacía gestora o el de la Dirección recurrente. Puestos a elegir entre uno y otro sistema, elegiríamos probablemente el sistema de división de las bases liquidables por varias razones: 1.ª Porque aun cuando en la adquisición ganancial no hay comunidad romana, sino germánica, esta última no excluye la idea de división de valores, pues lo único que excluye es la división material de bienes. Queremos decir que en la adquisición ganancial es evidente que hay una adquisición de valor por mitad, sólo que es un valor que no se concreta de momento de modo material, ni tampoco en una cuota indivisa, pero sí en una cuota de valor

(2) Véase el artículo de este autor en el núm. 13 de *Crónica tributaria*, titulado «El Régimen de Tributación de las transmisiones onerosas otorgadas por los ascendientes en favor de los descendientes» (página 223), en que también comenta la presente Resolución.

(la mitad de un valor); en otro caso, la adquisición ganancial es un fantasma que no comprendemos. Pues bien, partiendo de aquí, la forma más sencilla de liquidar el impuesto, de acuerdo con esa idea de mitad de valor, es dividir la base liquidable en dos partes, sabiendo que las mismas no representan partes materiales de finca ni cuotas indivisas, sino cuotas de valor, y es que aun cuando la división y determinación de adquisiciones sólo tendrá lugar al liquidarse la sociedad, en un momento dado siempre hay cuotas de valor en la sociedad de gananciales. 2.ª Porque la otra tesis de la Dirección, aunque quiere huir del problema de la división por oponerse a la naturaleza de la sociedad, desemboca por otro camino en esa misma idea, de la que quiere huir, pues no tiene más remedio que hablar de reducciones en la mitad de la cuota. La única diferencia es que la división no la hace en la base, sino en la cuota; pero al hacer esa división o reducción a la mitad en la cuota está demostrando que no puede prescindir de la idea de división de valores por mitad, sólo que elude la cuestión respecto a la base. Por tanto, en definitiva, tiene como soporte el mismo fundamento, pero lo hace por un sistema menos convincente, pues si hay que admitir la división de valores «por mitad», no resulta adecuado obtener una cuota superior de la que debería obtenerse aplicándola sobre la mitad de la base (o sea, sobre la mitad del valor). Insistimos, además, en la complejidad del sistema. Si fuera convincente, no habría que ver obstáculo por el hecho de ser complejo; pero como no nos convence en el fondo, hay que añadir que también va en contra de la economía procedimental.

En definitiva, creemos que no hay que dividir, en caso de adquisición ganancial, ni la base ni las cuotas; pero caso de entender que procede distinguir partes de adquisición a efectos fiscales, entonces nos quedaríamos con el sistema de división de la base, en lugar del sistema de reducción de la cuota a la mitad por el complicado sistema de la Dirección. Advertimos una vez más que la Dirección General de lo Contencioso actúa aquí como recurrente y no como órgano decisor, por lo que su posición carece, en este caso, de relevancia.

c) *Posición del Tribunal Central: aplicación del artículo 74 sobre la totalidad de la base, sin dividirla ni reducir cuotas, sino ateniéndose únicamente al hecho de que el hijo figure como adquirente en el documento.* Esta es la única posición que hay que tener en cuenta de momento, pues es la que resuelve el problema unificando doctrina legal. Sin embargo, como veremos en seguida, no nos parece convincente.

Según el Tribunal Central no hay que descomponer en dos la liquidación a practicar, como pensaba la Dirección, porque no se puede mezclar el negocio pactado con el que la ley fiscal presume, y porque la presunción ha de aplicarse sin distinguir dada la naturaleza de la sociedad de gananciales, que sólo admite división en el momento de la disolución.

La primera razón nos convence siempre que su sentido sea el siguiente: el negocio pactado civilmente es una transmisión onerosa que da lugar a adquisición ganancial; el negocio que la ley fiscal presume es una transmisión lucrativa a favor del adquirente; luego hay que prescindir de la transmisión onerosa ganancial y centrarse exclusivamente en la transmisión lucrativa. Si es esto lo que quiere decir el Tribunal Central en su razonamiento frente a la Dirección, lo aceptamos, pues precisamente ésa es nuestra postura, aunque llegamos a distinta conclusión, como después veremos. Pero resulta algo enigmática la escueta frase de la resolución y no respondemos de que sea ése su verdadero sentido.

La segunda razón, relativa a la naturaleza de la sociedad de gananciales y la exclusión de la idea de división, ya hemos dicho que no nos convence. Baste ahora recordar lo que acabamos de decir sobre nuestra teoría de las cuotas de valor.

Una vez señalado lo que el Tribunal Central dice que no se debe hacer (dividir las liquidaciones o las bases), digamos lo que se dice que debe hacerse. En su opinión, hay que atender al interesado que figure como adquirente en el documento, con la consecuencia de que si en la escritura figura como adquirente el hijo, se aplicará sobre la totalidad de la base la tarifa del número 1 de sucesiones, en comparación con la tarifa de la compraventa, y si figura como adquirente el yerno o nuera (descendiente afín), se aplicará el número 3 de la tarifa de sucesiones sobre la totalidad de la base liquidable. ¿Y si en la escritura figuran ambos como adquirentes? El Tribunal Central no se ocupa de este supuesto. Precisamente el autor antes citado, MARTÍN TIMÓN, ve un obstáculo en la tesis del Tribunal Central exponiendo este caso: «No pretendemos aquí—dice—exponer una crítica de la solución apuntada (la del Central), pero sí poner de relieve que en realidad a través de ella se conduce a un callejón sin salida en los casos en que aparezcan como adquirentes en el título constitutivo ambos esposos.» Claro que quizá el Tribunal Central diría que éste no fue el supuesto planteado, y que si se planteara o bien no aplicaría la presunción fiscal respecto al afín (pues sólo la aplica de modo restrictivo, en casos «como el que ha dado ocasión a este recurso»), sino en su integridad respecto al consanguíneo (ésta es nuestra postura en general, como ahora veremos), o bien, en tal supuesto, entendería que el negocio pactado civilmente coincidiría con el que la ley fiscal presume (adquisición por mitad por ser dos adquirentes) y que en ese caso aplicaría el sistema de división de bases o de cuotas. Pero aun así quedaría patente una diferencia de criterios, que no resultaría suficientemente explicada, y en tal sentido tiene razón en su crítica el citado autor, aunque no compartamos su postura de adhesión a la Dirección.

Pero la tesis del Tribunal Central merece también otras críticas: y es que no se ve por qué hay que atender exclusivamente al que figure como adquirente en el documento. Ciertamente, el artículo 74 emplea la palabra «otorgadas» y lo que se liquida es el documento, del que no resulta otro contribuyente que el adquirente. Pero estas razones, si es que son las del Tribunal Central, pues no las expresa, no nos convencen, ya que sería facilísimo eludir el sentido de la norma fiscal, sin más que hacer comparecer a uno u otro cónyuge, y se obtendría, desde el punto de vista civil, el mismo resultado, es decir, la adquisición ganancial (3). Y parece un contrasentido que ante un mismo resultado adquisitivo, el liquidador se encierre en los términos del documento. Sobre todo teniendo en cuenta que, aunque en principio lo que se liquida es el documento, cabe actuar por investigación.

Por todo esto, nosotros no quedamos convencidos con la tesis del Tribunal Central, si bien insistimos en que es la que forma doctrina en este caso. Con esta salvedad, exponemos a continuación nuestra posición acerca de este primer problema, ordenando y ampliando lo que hemos venido anticipando al hacer las críticas anteriores.

d) *Nuestra postura.*—Distinguiremos los siguientes casos:

1.º Si en el documento de transmisión onerosa figura como adquirente el hijo, se debe aplicar el artículo 74, considerando como único contribuyente al mismo y sobre la totalidad de la base, comparando las cuotas obtenidas por sucesiones y transmisiones, y prescindiendo absolutamente del cónyuge o descendiente afín, pues dicho precepto presume que la transmisión es lucrativa, lo cual excluye el aspecto civil de la adquisición ganancial onerosa y supone, en definitiva, olvidar, a efectos de la liquida-

(3) Claro que, frente a esto, el Tribunal Central nos contestaría diciendo que no hay posibilidad de fraude, porque de todos modos se aplica el artículo 74 al descendiente por afinidad con superiores cuotas. Pero nosotros no aceptamos esta tesis, según exponemos en el epígrafe B, por lo que, desde nuestra perspectiva, habría esa posibilidad de fraude que apuntamos.

ción por sucesiones, al cónyuge del adquirente. En este primer supuesto damos distinta solución que la Abogacía del Estado, Tribunal Provincial y Dirección de lo Contencioso y coincidimos con la solución del Tribunal Central, pero se trata de una simple coincidencia de resultados, pues el razonamiento utilizado es diferente.

2.º Si en el documento de transmisión onerosa figura como adquirente el cónyuge del hijo (o sea, el descendiente afín), no debe aplicarse el artículo 74 respecto al descendiente por afinidad, por lo que veremos en el epígrafe siguiente, pero debe aplicarse el citado precepto tomando como contribuyente al hijo consanguíneo sobre la base total, pues a estos efectos debe dar igual que figure en la escritura uno u otro cónyuge. Para defender este resultado nos basamos en las siguientes consideraciones:

- Se trata de evitar el fraude. El artículo 74 supone una transmisión lucrativa entre ascendiente y descendiente. Si en el documento figura el cónyuge del descendiente podría eludirse dicho precepto por ese sencillo sistema de hacer figurar en el documento a aquél, en lugar del hijo. Pero el resultado adquisitivo es el mismo, según la ley civil. Luego pasando por encima del documento en función investigadora puede llegarse a ese mismo resultado de aplicar el artículo 74 respecto al hijo que no figura en el documento, pero que adquiere según el Derecho civil.
- La conjugación de la presunción de ganancialidad del artículo 1.407 del Código civil con la presunción *iuris et de iure* de lucratividad del artículo 74 del Texto Refundido. En principio, el liquidador puede tener en cuenta la presunción de ganancialidad si en el documento figura como adquirente el cónyuge del hijo, ya que, como nuestra postura es que a éste no se le aplica la presunción de lucratividad de dicho precepto, puede acudir a aquella otra presunción. A la vista del artículo 1.407 del Código civil, el liquidador tiene base para deducir que, a pesar de lo que dice el documento, los adquirentes según la ley civil son ambos cónyuges. Llegados a este punto observará que el supuesto ha devenido idéntico al anterior: adquisición ganancial por el hijo y su cónyuge. Entonces, por deducción, estamos ya en el supuesto del artículo 74: adquisición ganancial por el hijo. En consecuencia, se aplicará a esta adquisición la presunción de lucratividad típica de las transmisiones de ascendientes a descendientes, con lo que desaparece, a efectos del artículo 74, la presunción de ganancialidad a la hora de aplicar los tipos a la base total. De modo que la presunción de ganancialidad nos lleva a la misma puerta del artículo 74 del Texto Refundido; pero una vez llegados a éste, se impone aplicar la presunción *iuris et de iure* de lucratividad, que excluye toda idea de ganancialidad en ese momento (3 bis).
- Aclaración del supuesto del artículo 74 del Texto Refundido a la luz de los artículos 27 y 64 del mismo Texto, a base de la interpretación sistemática. No tratamos de aplicar la analogía, sino de aclarar lo que está oscuro o dudoso en el artículo 74. Pues bien,

(3 bis) Estando en pruebas de imprenta este comentario, hemos tenido ocasión de estudiar el artículo 74 a otro objeto (cuyo estudio se publicará en su día en esta Revista), llegando a la conclusión de que dicho precepto no implica una *equiparación total* de las transmisiones onerosas comprendidas en el mismo con las donaciones, y de que no responde a la técnica específica de la presunción de transmisión lucrativa. Por tanto, donde en este comentario se lea «presunción de transmisión lucrativa», debe leerse «equiparación a las transmisiones lucrativas a efectos de aplicación de la Tarifa». Sin embargo, mantenemos los mismos argumentos, pues, aunque la transmisión del artículo 74 no sea transmisión lucrativa, no obstante la equiparación a efectos de Tarifa, no se aviene bien con la idea de ganancialidad de la adquisición ni con la pretendida adquisición del cónyuge, a los efectos fiscales del repetido precepto. Las transmisiones del artículo no se asimilan *íntegramente* a las transmisiones lucrativas, pero tampoco permiten hacer entrar al cónyuge del descendiente por la vía civil del artículo 1.407.

según el artículo 27, se presume que forman parte del caudal hereditario (a efectos, por tanto, de deducir la correspondiente transmisión hereditaria lucrativa) los bienes transmitidos por el causante en el año anterior al fallecimiento no ya a los herederos, sino al *cónyuge* de los mismos. En definitiva, ello es tanto como presumir que fue ficticia la transmisión onerosa realizada a favor del cónyuge de un heredero y que no obsta para la liquidación por transmisión de herencia a cargo del heredero. Obsérvese que quien debe figurar como contribuyente en ese caso es el heredero, pero el cónyuge sirve para aplicar el mismo criterio que si la transmisión ficticia hubiera sido realizada a favor del heredero mismo. A parecida conclusión se llega examinando el artículo 64 a propósito de la presunción de transmisión lucrativa en el supuesto de incrementos patrimoniales del descendiente o del cónyuge de éste: la transmisión lucrativa hay que aplicarse en relación con el descendiente, aunque la localización de la misma se pueda presumir también a través del cónyuge del descendiente.

3.º Si en el documento figuran como adquirentes de finca ganancial ambos cónyuges, entendemos que debe aplicarse el artículo 74 sólo respecto al hijo consanguíneo, pero teniendo en cuenta la totalidad de la base. El hecho de que la adquisición sea ganancial no cambia el supuesto de aplicación del artículo 74. Repetimos una vez más que este precepto no lo consideramos aplicable al descendiente por afinidad, sino sólo al legítimo, natural o adoptivo; pero respecto a éstos, la liquidación ha de girarse sobre la totalidad de la base, aunque figuren como adquirentes ambos cónyuges, pues a pesar de la presunción de ganancialidad desde el punto de vista civil, el artículo 74 aplica la presunción de lucratividad en relación con el descendiente, lo que supone prescindir de la existencia de dinero y de la consideración ganancial de la adquisición a efectos de aplicar la tarifa de sucesiones.

**B) EL PROBLEMA DE SI EL ARTICULO 74 ES O NO APLICABLE A LOS DESCENDIENTES POR AFINIDAD.**—En el caso objeto de la resolución se mantienen también distintas posturas:

a) *La Abogacía del Estado, el Tribunal Provincial y los contribuyentes* que reclamaron, no consideraron aplicable el artículo 74 al descendiente por afinidad. Nosotros también participamos de esta tesis, pero reservamos los argumentos para cuando critiquemos la postura de la Dirección General de lo Contencioso. Lo que sí adelantamos es que tomamos en consideración la adquisición ganancial del descendiente afín, según el documento, para poder deducir que adquiere al mismo tiempo el hijo (por aplicación del art. 1.407 del Código civil), y entonces, a través de esta vía, aplicamos el artículo 74 del Texto Refundido, pero no al descendiente afín, sino al hijo consanguíneo, según hemos visto. De modo que el descendiente afín es la pista que nos permite descubrir al contribuyente, a efectos de aplicarle la normativa de la presunción de lucratividad que el artículo 74 predica de los descendientes adquirentes por vía onerosa, según el documento.

b) *La Dirección General de lo Contencioso*, seguida por MARTÍN TIMÓN, entiende que el artículo 74 es aplicable al descendiente por afinidad, pero no respecto a la totalidad de la adquisición, pues hemos visto que también lo considera aplicable al otro cónyuge, por ser ambos cotitulares en la sociedad de gananciales. Ya hemos indicado el complejo sistema que utiliza la Dirección para compatibilizar la naturaleza de la sociedad de gananciales con la progresividad de los tipos de sucesiones, sistema que hemos dicho que no nos llega a convencer.

Pero ¿cuáles son los argumentos aducidos por la Dirección para defender la aplicación del artículo 74 a los descendientes por afinidad? Nos interesa mucho detenernos en ellos no ya sólo para profundizar en el tema, sino porque esos argumentos son recogidos con detalle en uno de los «considerandos» de la resolución del Tribunal Central y tenidos en cuenta por éste, aunque luego los contraste con otros para llegar a una solución diferente.

He aquí la exposición de tales argumentos siguiendo a la propia resolución, pero añadiendo nuestra crítica:

1.º El principio de que donde la ley no distingue no debe distinguirse, y es evidente que el artículo 74 del Texto Refundido se refiere a ascendientes y descendientes sin otro calificativo. En cambio, el contexto de dicha ley sí califica y discrimina la ascendencia y descendencia, según se desprende de los números 1 y 3 de la tarifa y de los artículos 41 y 42 respecto a los hijos naturales y adoptivos.

*Crítica:* Este argumento no es convincente, por lo siguiente:

- Da una importancia excesiva al aforismo jurídico «donde la ley no distingue». Los aforismos no son dogmas incontestables, sino que deben ser aplicados con prudencia, más bien como complemento de otros argumentos. Mejor es atender a la *ratio* o finalidad del artículo 74, que es evitar que se simule una donación encubriéndola con una aparente compraventa, cuando hay fuertes indicios, dada la relación paterno-filial, para considerar como más probable la donación. Pero tal presunción sólo cabe referirla a las transmisiones entre parientes muy próximos, en que las relaciones de parentesco son muy «entrañables», como dice el Tribunal Central. Así, entre hermanos o en la transmisión inversa de descendientes a ascendientes no se presume la existencia de donación. En relación con los parientes por afinidad, hay todavía menos proximidad que en esas otras relaciones claramente excluidas de la presunción. Además, si según la L.G.T. los términos empleados en las normas fiscales han de entenderse en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, ninguno de estos sentidos cuadra bien con los descendientes por afinidad, ya que en la legislación civil sólo se entienden comprendidos cuando se añade el correspondiente calificativo de la «afinidad».
- Frente a la cita de la tarifa en relación con la discriminación entre la clase de descendientes, nosotros creemos que la tarifa sólo contempla una escala de tipos, y que si distingue a los descendientes por afinidad es para separarlos de los «extraños», dejándolos a mitad de camino entre los descendientes propiamente dichos y otros parientes más lejanos. Pero quedan más cerca de los hermanos que de los descendientes legítimos, por lo menos en cuanto al tipo de tributación, que es el único aspecto del que se ocupa la tarifa. Precisamente por esto último, preferimos decir que el problema del que se ocupa la tarifa (distinción de tipos) nada tiene que ver con el problema de la presunción de lucratividad del artículo 74, por lo que no conviene traerla a colación. En cambio, consideramos fundamental referirnos a un precepto fiscal que ha pasado inadvertido a la Dirección y al Tribunal Central, y es el artículo 64. En lugar de recurrir a la tarifa, que está fuera del Texto y que sólo se ocupa de la escala de tipos, puede aclararse la palabra «descendientes» por otro artículo del mismo Texto Refundido. El apartado a) del citado precepto presume la existencia de transmisión lucrativa «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 *cónyuges de cualquiera de*

*ellos*». Se advierte que en este artículo la palabra «descendientes» no comprende a los afines, sino que la ley fiscal nombra a éstos hablando de los «cónyuges de los descendientes». Por tanto, tenemos un artículo decisivo en un problema similar de presunción de transmisión lucrativa, y de él se deduce que la palabra «descendientes» no comprende a los afines.

2.º Otro argumento de la Dirección es la evolución de la normativa fiscal en este aspecto. Ahora bien, en nuestra opinión, de los antecedentes legislativos del vigente artículo 74 se desprende precisamente la solución contraria a la que la Dirección trata de deducir.

Se cita, en primer lugar, el artículo 9, 2, del Reglamento de 29 de marzo de 1941, mantenida su redacción en el Reglamento de 7 de noviembre de 1947. En ese precepto se empleaban los términos «padres» e «hijos», siendo el problema similar al que ahora se plantea. No obstante, la palabra «hijos», aunque puede discutirse también si comprende o no a los «hijos políticos», es más expresiva que la de «descendientes» para quien sea partidario de excluir a los parientes por afinidad. Y es que en ningún precepto legal, ni de naturaleza civil ni fiscal, hemos visto nunca la expresión «hijos políticos» o «hijos afines», sino «parientes afines» o «descendientes afines» (tarifa). Pero no insistiremos en este antiguo precepto, pues, en todo caso, plantea parecida disyuntiva que la que ahora examinamos, sin que tampoco sirva de argumento a la tesis de la Dirección.

Se cita también la Ley de 17 de marzo de 1945, que estableció una escala especial de tributación para los descendientes por afinidad. Se recogen unas palabras del preámbulo, que luego la Dirección viene a reiterar en su último argumento. Sin embargo, esta Ley de 17 de marzo de 1945 no nos sirve, pues se refiere a un problema de tipos e incide sólo en la tarifa. Y si es que quiere decir algo, más bien habría que entender que pretende dulcificar la tributación de los descendientes por afinidad, antes considerados como extraños; dulcificación que o no dice nada respecto al artículo 74, o si dice algo, diría que ese propósito de benevolencia hacia el afín no se compagina con la dureza que supone para el mismo el artículo 74. Pero preferimos pensar que la citada ley no dice nada al objeto que estudiamos. Aparte de que en su preámbulo contiene una equivocación lamentable, y es la cita del artículo 1.040 a propósito de la obligación de colacionar respecto al consorte del hijo, cuando en este artículo precisamente se excluye de la colación la donación a favor del pariente afín.

Se cita igualmente el artículo 9, 2, del Reglamento de 15 de enero de 1959, que si bien ha sido claramente superado en algún aspecto, no está claro que en otros aspectos contradiga al vigente Texto Refundido, por lo que nos parece una declaración «apriorística» la que afirma que la disposición transitoria sexta del Texto impide acudir al Reglamento en este punto, pues precisamente el artículo 74 es dudoso, y el Reglamento podría servir para interpretarlo, no para contradecirlo. En el Reglamento es clarísimo que quedan excluidos los descendientes por afinidad, pues sólo se citan los legítimos, naturales y adoptivos.

La Dirección no olvida citar el artículo 155, 5, de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 194, aun a sabiendas de que puede ser un obstáculo importante para la tesis que mantiene. Efectivamente, el citado precepto dispuso que «las transmisiones onerosas de bienes y derechos otorgados por los ascendientes a favor de los descendientes se liquidarán por el número 1 de la tarifa del Impuesto General sobre las Sucesiones...». Aquí hay un importante argumento para excluir del artículo 74 del Texto a los afines, pues éstos se mencionan en el número 3 de la tarifa con toda claridad, a pesar de lo cual, la Ley de 1964, que es fundamental, sólo aludió al número 1 de la misma. Claro que la Dirección, actuando a la defensiva, dice que tampoco quedarían comprendidos los descendientes naturales

y adoptivos, que se rigen por el número 2 de la tarifa. Pero a ello habría que contestar lo siguiente: que el olvido del número 2 de la tarifa por la Ley de 1964 puede ser explicable, pues en la tarifa no se mencionan tales descendientes, sino que es un número que expresamente sólo se refiere a ascendientes. No obstante, ese olvido puede llenarse acudiendo al Reglamento que complementa a la Ley, y el artículo 74 puede pensarse que suplió ese olvido refundiendo lo que disponía la Ley (núm. 1 de la tarifa) y lo que disponía el Reglamento (núm. 2 de la tarifa). Ahora bien, lo que nos parece excesivo en un Texto Refundido es imaginar que no sólo se refundieron ambas disposiciones, sino que se añadió al descendiente por «afinidad». Entonces preguntaríamos: ¿de dónde ha salido el descendiente por «afinidad»? Y es que no debe olvidarse que el Texto, como su propio nombre indica, es, en principio, un Texto *refundido*, y así se lee en su preámbulo («labor de mera refundición, donde toda iniciativa legisladora está vedada»). Ciertamente que en algún punto se ha excedido en su cometido, y en tales supuestos, la «legalidad del mismo ya no puede ser controvertida». Pero lo que queremos destacar es que si no está claro si se ha excedido o no (o sea, si ha añadido, excediéndose, a los afines o si se ha limitado a refundir lo que resulta de la Ley y el Reglamento), no hay por qué presumir que ha habido añadidos, sino que lo lógico es presumir que no los ha habido, a menos que se presuma la ilegalidad del Texto Refundido, cosa inadmisibles *a priori* dada su *ratio*, recogida en el preámbulo. Por tanto, el único exceso que admitimos es haber añadido lo que resultaba del Reglamento y que no recogió la Ley de 1964; pero no admitimos que haya añadido, con evidente ilegalidad e incompetencia, a los descendientes por afinidad.

Por tanto, toda esta evolución legislativa que cita la Dirección, a nosotros nos parece que refuerza la idea de que los descendientes por afinidad no entran en el artículo 74 del Texto.

3.º La Dirección alude, junto a la evolución legislativa, al fundamento de la normativa vigente, y se apoya en unas declaraciones de BAS Y RIVAS. Creemos que la *ratio* del artículo 74 y la supuesta *ratio* para incluir en él a los afines, ponen al descubierto que en el artículo citado no cabe incluir a los descendientes por afinidad.

En cuanto al fundamento o *ratio* del artículo 74, ya hemos visto que está pensado, en principio, en relación con parientes muy próximos, dados los lazos entrañables entre ellos. Y así se desprende de la evolución legislativa apuntada. De modo que la *ratio* del artículo 74 no permite deducir que están comprendidos los descendientes «por afinidad», pues por la misma deducción habría que pensar en incluir a los hermanos u otros parientes lejanos, pero más próximos, desde el punto de vista civil, que los afines, y es claro que esto no procede.

Sin embargo, partiendo de esa *ratio* del artículo 74, y aun admitiendo que, en principio, sólo debe referirse a parientes muy próximos, se ha dicho que si no se comprende al descendiente «afín» podría defraudarse la *ratio* del artículo citado. Con lo cual entramos ya en el segundo aspecto, es decir, en la supuesta *ratio* que quiere buscarse para incluir a los descendientes por afinidad, y como pensamos que encierra un sofisma inadmisibles intentaremos rebatir la idea.

En este sentido, la Dirección cita la opinión de BAS Y RIVAS, que al comentar el artículo 9 del Reglamento de 1959 dijo: «Puede darse el absurdo de que si el padre vende a su nuera o yerno sin que se haga declaración sobre la procedencia del precio, no se podrá aplicar el precepto de excepción, aunque el inmueble se inscriba a nombre del hijo y su respectivo cónyuge conjuntamente, es decir, exactamente lo mismo que si se hubiera vendido al hijo, como se deduce del artículo 95 del Reglamento Hipoteca-

rio» (4). La Dirección considera esta opinión como un «certero juicio sobre los puntos débiles que ofrecía la presunción, según la fórmula reglamentaria», y llega a la conclusión de que tal juicio constituye una «cumplida y anticipada justificación de que el Texto Refundido de 1967 no distinga entre los descendientes, comprendiendo a todos 'como medida preventiva del fraude fiscal'».

En primer lugar, vamos a salvar de nuestra crítica a BAS y RIVAS, pues este autor se limitó a señalar un absurdo existente en el Reglamento de 1959, pero de ningún modo dio una opinión de *iure condendo* acerca de la inclusión de los descendientes por afinidad en la norma que estudiamos.

Nosotros pensamos que si se ve un absurdo en una disposición legal, que propende al fraude, lo lógico sería tomar una medida que saque a la luz ese fraude y someta el acto encubierto a la misma tributación que tendría si hubiera aparecido de modo claro en el documento. En cambio, no nos parece justo tomar una medida que va a suponer un excesivo aumento de tributación respecto al acto que se dice encubierto. Ejemplo: si se piensa que una persona tendría que pagar 10.000 pesetas, y haciendo figurar al cónyuge obtiene por compraventa una cuota de 5.000 pesetas, nosotros vemos lógica toda medida que tienda a restablecer la situación y obligue a liquidar el documento por esas 10.000 pesetas que lleva consigo el acto que se piensa encubierto. Pero nos parecería absurdo e injusto tratar de evitar ese fraude haciendo pagar al que figura en el documento cinco veces más de lo que resultaría de liquidar el acto ocultado, es decir, 50.000 pesetas. No entramos en el problema de las multas, pues aquí es dudoso si hay o no fraude, y éste se resuelve en las cuotas. Cualquiera que haya leído este ejemplo pensará que es una monstruosidad. Pues bien, a esa misma monstruosidad se llega aplicando el número 3 de la tarifa en lugar del 1, si la razón que se aduce para ello es la apuntada de que en otro caso se podría defraudar la aplicación del número 1 de la tarifa.

Con nuestra interpretación, consistente en aplicar en estos casos, sea cual fuere el cónyuge que figure en el documento, el número 1 de la tarifa, a base de excluir al descendiente afín del artículo 74, se supera ese «absurdo», que apuntaba BAS y RIVAS, y no se comete esa extralimitación en la medida adoptada para evitar el absurdo.

4.º A cuanto queda dicho conviene añadir—dice la Dirección, en línea con el preámbulo de la citada Ley de 1945—que la doctrina civil, tanto con referencia al antiguo Derecho cuanto exponiendo ya el Código vigente, ha tenido en cuenta la relevancia—hasta cierto punto—del vínculo de la afinidad. Pero, en nuestra opinión, ese «hasta cierto punto» es un «mínimo punto», como se deduce de los ejemplos que aporta la Dirección, en un último esfuerzo por justificar la aplicación al afín del artículo 74. Efectivamente, sólo se aducen los ejemplos de existencia de impedimentos matrimoniales y de ciertas incapacidades para ser testigos. Ello demuestra la lejanía jurídica, en cuanto a parentesco, entre ascendientes y descendientes por afinidad, pues esos ejemplos son granos de arena dentro del inmenso campo del Derecho civil.

c) *Posición del Tribunal Central*.—Este tiene en cuenta los anteriores argumentos de la Dirección, pero los contrasta con otros, como la necesidad de limitar la aplicación de la severa presunción fiscal del artículo 74, para llegar a una especie de solución salomónica, que aun cuando es más aceptable, por su benignidad, que la postura de la Dirección, no nos llega a convencer. Sin embargo, advertimos que es la solución que aporta doctrina legal y no la de la Dirección recurrente.

En definitiva, el Tribunal Central considera aplicable el artículo 74 al descendiente por afinidad sólo en el caso de que éste figure como adqui-

(4) BAS y RIVAS, vol. I de su obra, 2.ª ed., pág. 250.

rente en el documento y siempre que la adquisición que realice haya que reputarla ganancial, por no justificar cumplidamente la procedencia del dinero o no tratarse de régimen ganancial el que existe en su matrimonio.

Respecto al primer requisito, que figure como adquirente en el documento, no lo encontramos muy fundado, por lo que ya hemos dicho en el epígrafe A, acerca del formalismo que esto supone. En la práctica, esto motivará que ya no comparezca nunca el descendiente afín en un documento de adquisición onerosa procedente del ascendiente. Con ello, el Tribunal Central consigue su propósito de evitar el fraude, pero lo hace por un camino injustificado, pues siempre quedarán sometidos a tributación por el número 3, con evidente injusticia, aquellos supuestos en que, por necesidad o ignorancia de esta solución, comparezca en la escritura el descendiente afín. Por otro lado, si figura como adquirente tal descendiente, el Tribunal Central entiende que hay que aplicar los tipos del número 3 de la tarifa sobre la totalidad de la base, sin dividir, por tanto, la base ni las cuotas, como hacía la Dirección. A la crítica antes señalada (en el epígrafe A, al tratar de la aplicación del art. 74 a las adquisiciones gananciales), añadimos ahora que con este sistema el Tribunal Central se vuelve, sorprendentemente, mucho más riguroso que la propia Dirección en su recurso, pues ésta, por lo menos, tenía en cuenta también el número 1, aplicándolos combinadamente, y el Tribunal Central no, a pesar de que lo que pretende, al parecer, es llegar a una solución ponderada y justa del rigor fiscal frente a la severa presunción del artículo 74, utilizando las mismas palabras que la resolución.

El segundo requisito para aplicar el repetido artículo al descendiente afín es que se trate de adquisición ganancial. Aunque siempre preferimos este sistema que el de aplicar indiscriminadamente el artículo 74 al afín, lo que queremos resaltar es que no acaba de ser muy lógica esta solución. El Tribunal Central parte de que esos lazos «entrañables» son discutibles o inexistentes, a efectos de la presunción del artículo 74, entre parientes afines, pero se decide a aplicarla fuera de los casos de régimen de separación de bienes o de adquisición probadamente privativa. Nosotros nos preguntamos: ¿es que el yerno catalán tiene lazos menos entrañables con su suegro que el castellano por el mero hecho de regir en aquél el sistema de separación de bienes? Nos parece más lógico que el problema de la ganancialidad de la adquisición repercuta en el artículo 74, en el sentido de que procede incluir en la órbita de dicho artículo al cónyuge (consanguíneo) del que figura como adquirente en el documento, pues, en definitiva, también adquiere. Pero lo que no nos convence es distinguir entre descendientes afines, según el régimen económico-matrimonial, si el fundamento que se encuentra en el artículo 74 es el de los lazos entrañables de la relación paterno-filial, como hace el Central.

No obstante, insistimos en que ya se considera incluido al descendiente afín dentro del artículo 74, lo que es altamente criticable, hay que aplaudir todo intento, lógico o no, de permitir salir al mismo de la trampa que supone para él tal presunción.

A continuación—siguiendo con la postura del Tribunal Central—se dice que si el descendiente afín prueba cumplidamente que ha adquirido con cargo a bienes privativos, tampoco es aplicable el artículo 74. A este efecto, creemos que basta manifestar que el dinero invertido procede de la anterior venta de finca privativa, acreditando este último extremo (la venta anterior) y sin perjuicio de que el liquidador califique, dentro de la crítica racional, si hay equivalencia (con amplios límites) entre la finca anteriormente vendida y la que ahora se compra. Calificación que pensamos no ha de ser muy rígida, sino tendente a denunciar casos extremos de falta de equivalencia, más que tratar de mirar al microscopio ambas valoraciones, tema éste siempre discutible, sobre todo teniendo en cuenta los distintos momentos de cada transmisión.

Lo que, al parecer, excluye la resolución, a estos efectos, es la aseveración de los cónyuges sobre el carácter privativo del dinero invertido en la adquisición. En principio, la declaración es terminante: dada la «condición de tercero que ostenta la Hacienda Pública, impide estimar como bastante la mera confesión de los interesados». Pero hemos dicho «al parecer», porque no es el caso de la aseveración el que ha sido sometido a examen del Tribunal Central. Quizá se refiera sólo a la confesión del interesado adquirente, no a la aseveración del otro cónyuge. No obstante, la frase, aisladamente considerada, comprende ambos supuestos, sea la confesión de un cónyuge o de los dos, considerándola insuficiente «a los efectos de que se trata». Nos parece discutible esta solución, porque siendo la base argumental que utiliza la resolución, para aplicar el artículo 74 al descendiente afín, la repercusión que la adquisición ganancial conjunta por ambos cónyuges puede tener en la relación entre ascendiente y descendiente, como si el suegro tuviera en cuenta que el hijo vaya a adquirir o no para sí, creemos que hay que llevar este argumento a sus últimas consecuencias. Y es que si el otro cónyuge asevera que el dinero es del cónyuge adquirente (descendiente afín), ya no podrá ir contra sus propios actos y considerarse participe en la comunidad, pues la confesión produce en él ese importante efecto, sin perjuicio de que para legitimarios, acreedores o terceros no se prejuzgue el carácter privativo o ganancial de la adquisición. Y en este caso, ¿es tercero la Hacienda Pública? Creemos que no puede llamársela propiamente tercero «a los efectos de que se trata»: cuando se hace la aseveración por el otro cónyuge todavía no ha surgido el hecho imponible, pues tiene lugar precisamente en el mismo momento de la firma, y el crédito o la deuda tributaria sólo surgirá posteriormente. Por tanto, en el momento de la aseveración, la Hacienda no cuenta como tercero. Por otro lado, la Hacienda Pública aparece en este caso como el Juez que decide la cuestión a efectos fiscales, y si, según el Tribunal Central, ha de basarse en el régimen económico-matrimonial ganancial de los cónyuges, y en relación con éstos repercute extraordinariamente la aseveración, nos parece un poco maquiavélico que el órgano fiscal decisor se llame a sí mismo tercero y prescinda de tal aseveración, que, a los efectos que examinamos (*entre cónyuges*), produce el mismo resultado que la prueba del carácter privativo del dinero.

Nosotros esperamos que en una ulterior resolución o futura reforma reglamentaria no se llegue a la solución de considerar como contribuyente, a efectos del artículo 74, al descendiente por afinidad, sino que creemos que debe aludirse a él como una pista para descubrir al otro cónyuge en supuestos de adquisiciones gananciales, al estilo de lo que señala el apartado a) del artículo 27 del Texto Refundido.

J. M. G. G.