

Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1956.

ADQUIRIDA UNA FINCA RÚSTICA POR UNA ENTIDAD BENÉFICA A TÍTULO DE COMPRAVENTA Y LIQUIDADO EL IMPUESTO CON EL TIPO BENEFICIOSO CORRESPONDIENTE Y EJERCITADO EL DERECHO DE RETRACTO LEGAL POR EL COLONO QUE LA LLEVABA EN ARRENDAMIENTO, NO TIENE QUE SATISFACER IMPUESTO POR TAL ADQUISICIÓN EL RETRATO, NI SIQUIERA COMO ACORDÓ EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, LA DIFERENCIA ENTRE EL TIPO BENEFICIOSO APLICADO A AQUELLA ADQUISICIÓN Y EL DEL 6 POR 100 QUE NORMALMENTE CORRESPONDERÍA APLICAR AL COLONO RETRAVENTE EN EL CONCEPTO DE COMPRAVENTA.

Antecedentes.—La Caja de Ahorros y Préstamos de Antequera adquirió por medio de la correspondiente escritura, y en subasta pública, una finca rústica valorada en 17.507.480 pesetas, siéndole aplicado por la Oficina liquidadora el tipo beneficioso del 2,40 por 100 del número 9 de la Tarifa, dada su condición de Establecimiento de beneficencia privada.

El colono cultivador de la finca ejercitó oportunamente el derecho de retracto que la Ley de Arrendamientos Rústicos concede a los arrendatarios, previo un acto de conciliación del que resultó avenencia, extendiéndose en su consecuencia la oportuna escritura

y subrogándose el retrayente en los derechos que la Caja de Ahorros ostentaba como compradora.

Presentada la escritura a liquidación por el Impuesto de Derechos reales, la Oficina liquidadora giró liquidación al retrayente por la diferencia de tipo aplicado, o sea por el 3,60 por 100, completando así el tipo de liquidación del 6 por 100 que era el aplicable como normal a la compraventa realizada por el retrayente. Su importe alcanzó, incluido el 15 por 100 de la cuota, la suma de pesetas 746.617,84, cifra como se ve cuantiosa y que revela la trascendencia económica del pleito.

Tal liquidación fué recurrida por el comprador retrayente ante el Tribunal provincial esgrimiendo como argumento fundamental el de que la adquisición estaba exenta en virtud de lo establecido en el número 25 de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento del Impuesto, ya que el tributo había sido satisfecho por la Entidad compradora, e invocando, además, los arts. 31 y 32 de aquélla y el 43 del Reglamento junto con los arts. 1.511, 1.518 y 1.521 del Código civil y el 16 de la Ley de Arrendamientos Rústicos.

El antedicho Tribunal confirmó la liquidación entendiendo que la compra no se había realizado entre la Caja de Ahorros y el retrayente, ya que ello hubiera originado la aplicación del tipo del 6 por 100 en lugar del de 3,60 aplicado, sino que consideró que al subrogarse el recurrente en los derechos de compra de la Entidad, merced al retracto, era indispensable completar el tipo del 2,40 aplicado, número 9.º de la Tarifa, con el 2,60, para llegar así al de 6 por 100, que es el normal que corresponde a la compraventa, según el número 15 de la misma Tarifa.

Contra tal Resolución instó el retrayente ante el Tribunal Central insistiendo en sus puntos de vista, como también insistió dicho Tribunal en los del inferior, añadiendo las citas de los artículos 58, apartado 6), y 59 del Reglamento del Impuesto, a más de los mencionados artículos del Código civil y del 5.º de la Ley de Contabilidad, en cuanto a la interpretación restrictiva de las exenciones tributarias.

Este acuerdo del Central fué recurrido ante la Sala, y ésta lo revoca en la Sentencia que nos ocupa, declarando que la adquisición de la finca mediante retracto legal arrendaticio está exenta del impuesto por haberlo satisfecho la Institución compradora antes de ser retraída.

La Sala empieza por sentar que la cuestión debatida consiste en determinar si adquirida en virtud de retracto ejercitado contra la Institución benéfica que la había comprado, y satisfecho el impuesto con el tipo correspondiente a su condición de benéfica y fiscalmente privilegiada, debe el retrayente satisfacer la diferencia de tipo hasta completar el de una compraventa normal, o más bien no tiene por qué pagar impuesto alguno, como efectivamente no lo paga el retrayente que adquiere de quien al comprar había satisfecho el tipo no privilegiado tarifado para la compraventa.

Sus razonamientos son los que siguen :

Sienta, en primer término, la conocida norma legal y jurisprudencial, según la que las disposiciones fiscales, por su carácter y naturaleza, no admiten interpretación extensiva en perjuicio del contribuyente y exigen, en consecuencia, su aplicación con sujeción a sus términos literales, sin ampliaciones o apreciaciones que no estén taxativamente autorizadas en su texto ; y a continuación añade que, esto sentado, son de tener en cuenta, como específicamente aplicables al caso debatido, el número 25 de los artículos 3.º de la Ley y 6.º de su Reglamento y singularmente el apartado 6) del artículo 58 de este segundo texto, que dice que : «El que adquiriera una finca o derecho real a virtud de retracto legal, no está obligado a satisfacer el impuesto si el comprador de quien lo retrae lo hubiera satisfecho ya» ; lo cual, en conexión con la citada doctrina, y dada su claridad y precisión, «implica la realidad de la exención tributaria discutida, otorgada sin excepción, condición ni salvedad algunas, sin la limitación o subordinación pretendidas en el presente caso por la Administración. Y semejante tesis la refuerza la Sala añadiendo que si otro hubiera sido el pensamiento del legislador, lo hubiera expresado claramente, como lo hace en el caso similar del apartado 2) del art. 9.º del Reglamento, cuando en las transmisiones onerosas de padres a hijos prevé que éstos pagarán por el tipo de las compraventas, salvo que al valor de lo adquirido le sea aplicable un tipo mayor, conforme a la escala de las herencias.

A todo ello ha de añadirse como refuerzo, a juicio de la Sala, lo dispuesto en el art. 1.521 del Código civil al definir el retracto legal como la subrogación del retrayente en el lugar del adquirente, con las mismas condiciones estipuladas en el contrato respectivo, y lo previsto en el 1.525 al ordenar que en el aludido retracto tendrá lugar lo estatuido en los arts. 1.511 y 1.518 del propio Código, o

sea que el comprador sustituirá al vendedor en todos sus derechos y acciones; todo lo que se remacha, continúa diciendo la Sentencia, con la norma jurisprudencial que establece que en el retracto no existe doble transmisión y sí tan sólo la relación jurídica producida mediante el mismo entre el vendedor y el retrayente.

De todo ello entiende la Sentencia que se deduce «naturalmente la inclusión y la transmisión entre aquellos derechos del de la reducción contributiva consabida y la imposibilidad fiscal de que una sola transmisión sea objeto de dos liquidaciones, giradas separada y distanciadamente con relación a las dos adquisiciones constitutivas jurídica y legalmente de esa única transmisión; imposibilidad deducida además, evidentemente, del apartado 6), antes invocado, del artículo 58 del Reglamento, al limitar en estos casos la actuación del liquidador a la constatación por nota, puesta al pie de la escritura de retracto, de la fecha del ingreso y número de la carta de pago».

Comentarios.—Siempre con los máximos respetos para la Sala, como es en nosotros norma de conducta fielmente seguida en estos comentarios a toda hora, empezamos por decir que disentimos radicalmente de la doctrina que dejamos anotada, en virtud de los razonamientos que siguen; dejando también sentada como premisa que no nos encontramos ante un caso de ampliación interpretativa del ámbito de una norma tributaria, sino simplemente de discernir cuál sea el verdadero sentido de la norma reglamentaria que regula la liquidación del retracto legal y, señaladamente, del repetido apartado 6) del artículo 58 del Reglamento.

Para ello hemos de empezar por transcribirlo íntegramente—cosa que no ha hecho la Sentencia—. Dice así: «El que adquiera una finca o derecho real a virtud de retracto legal, no está obligado a satisfacer el impuesto si el comprador de quien lo retrae lo hubiera satisfecho ya; pero se hará constar esta circunstancia por nota puesta al pie de la escritura de retracto, expresando la fecha del ingreso y número de la carta de pago. Si se presentaren a la vez a la liquidación del impuesto las escrituras de venta y de retracto de la finca o derecho enajenado, sólo se liquidará el impuesto en la segunda, poniendo la oportuna nota de referencia en la primera».

Este segundo párrafo del apartado transcrito nos proporciona de primera intención un clarísimo y poderoso argumento en contra

de la tesis de la Sentencia ; efectivamente, supuesta esa simultánea presentación de las dos escrituras y supuesto que la que ha de liquidarse en tal caso no es la inicial de venta, sino la de retracto, esto es, aquella en la que el retrayente es el adquirente y, por lo tanto, al que ha de girársele el impuesto como tal adquirente, ¿ cómo podrá invocar que él, como *comprador* que es, tiene derecho a un tipo de liquidación beneficioso? De ninguna manera, porque él, como *retrayente legal*, no está ligado con el comprador de quien retrae más que transitoriamente y de él, como persona puente que es, nada adquiere, ni la finca ni ningún otro derecho, y mucho menos el personalísimo y privilegiado que la ley fiscal concede en este caso a la Caja de Ahorros. No ; entre el retrayente y el comprador de quien él retrae no media vínculo jurídico creador de recíprocos derechos y obligaciones, sino que lo que en realidad hace el retrayente es decirle al comprador que su papel ha terminado, y que él, como tal retrayente, se coloca en su lugar *por ministerio de la ley*, o, como dice el citado artículo 1.521, que se subroga con las mismas condiciones estipuladas en el contrato en lugar del dicho comprador, con su voluntad o sin ella, y, por lo mismo, el retrayente nada adquiere del comprador, cuya intervención queda reducida a ser simple vehículo o cauce para que el bien de que se trate pase del vendedor al retrayente, y no, como la demanda pretende, del vendedor al comprador, y de éste al retrayente.

Desde otro punto de vista, tampoco es favorable a la tesis de la Sentencia el citado art. 1.521 que ella invoca, aunque otra cosa quiera deducirse de su simple lectura. Confiere, efectivamente, el retracto legal el derecho de subrogarse, con las mismas condiciones estipuladas en el contrato, en lugar del que adquiere una cosa por compra o dación en pago, pero no hay que olvidar que esta subrogación está referida exclusivamente a las relaciones *civiles pactadas* en el contrato o que de él dimanen directamente, y no lo está ni puede estarlo a las que «a posteriori» nazcan con completa independencia del vínculo entre comprador y vendedor para con terceros, como lo es en este caso la Hacienda.

Por consiguiente, no vale argumentar diciendo que el retrayente no ha hecho más que colocarse en el lugar del comprador y que éste le ha transmitido todos los derechos que tenía y entre ellos el de obtener un tipo de liquidación beneficioso, puesto que los que el comprador retraído podrá transmitir serán los que tenía frente

al vendedor y ningún otro más, como es el que él ostentó ante la Hacienda, consistente en que por su condición *personal* de Entidad benéfica le fuera aplicado un tipo privilegiado de liquidación. Si, pues, ese derecho personal no procede del vendedor, como independiente que es de la venta en sí, es evidente que, dado su carácter de personal y de independiente del vendedor, no pudo ser transmitido al regravante.

Cierto es—y con ello nos enfrentamos con otro de los argumentos de la Sentencia—que el art. 1.525 del Código civil, al regular el retracto legal, se remite a los arts. 1.511 y 1.518 para determinar los derechos que del retracto nacen; pero lo que en ellos se previene, en nada roza ni avala la tesis de la Sala, como no la avala tampoco el contenido del art. 1.521, según queda demostrado. El artículo 1.511, en efecto, dice que el comprador—el que compra con pacto de retroventa o compra la cosa sometida a retracto legal—sustituye al vendedor, o sea al dueño, en todos sus derechos y obligaciones, pero esto, como a primera vista se aprecia, nada tiene que ver con lo que así se discute; y otro tanto se puede decir del artículo 1.518, que se refiere a las obligaciones del que retrae, sea el dueño vendedor en el retracto convencional, sea un tercero en el legal, frente al comprador, esto es, en la actual contienda a las obligaciones del arrendatario regravante con la Caja de Ahorros compradora. Esas obligaciones son las de abonar el regravante al comprador retraído los gastos del contrato y los necesarios y útiles hechos en la cosa por él, y esto, evidentemente, es completamente ajeno a nuestro problema, porque aquí, repetimos, no se trata de precisar las obligaciones del regravante con la Caja de Ahorros, sino de las que le ligan con el Fisco.

A todo lo dicho hay que añadir un argumento que nos parece definitivo, nacido de uno de los que esgrime la Sentencia combatida. Dice, en efecto, literalmente, que la jurisprudencia tiene declarado «que en el retracto no **existe** doble transmisión y sí tan sólo la relación jurídica producida, mediante el mismo, entre el vendedor y el regravante», y ello, añadimos nosotros, no es así; la doctrina es que el vínculo definitivo se establece entre el vendedor y el regravante, originando una única transmisión de compraventa en la que la figura intermedia del comprador se esfuma. Pues bien, si la transmisión es única y el vínculo jurídico, único también, se establece entre vendedor y regravante, ¿cómo sostener que esa com-

praventa ha de disfrutar del tipo beneficioso otorgado en razón de la condición personal y privilegiada del comprador intermediario, cuyo papel termina en el momento en que surge el retrayente, sin transmitir ni poder transmitir a éste ningún derecho, especialmente cuando de retracto legal se trata, como en el caso discutido ocurre?

Sentencia de 16 de enero de 1957.

CONVOCADA LA JUNTA GENERAL DE UNA SOCIEDAD AL EFECTO DE ADAPTAR SUS ESTATUTOS AL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS, SE EXTENDIÓ EL ACUERDO DE AQUÉLLA, NO OBSTANTE NO ESTAR CONVOCADA PARA ELLO, A LA AMPLIACIÓN DEL CAPITAL SOCIAL, Y TAMBIÉN A LA AMPLIACIÓN DEL OBJETO DE SUS ACTIVIDADES, LA LIQUIDACIÓN PRACTICADA POR AMPLIACIÓN DEL CAPITAL Y POR TRANSFORMACIÓN ES PROCEDENTE, AUN SIENDO NULO EL ACUERDO EN CUANTO A ESOS DOS EXTREMOS.

Antecedentes.—Pocos más son necesarios después de los que en el enunciado acabamos de hacer.

Desbordado por la Junta general el objeto para que había sido convocada, el Registrador Mercantil denegó la inscripción fundado en que, al no estar convocada la Junta de Accionistas más que para tratar de la adaptación a la nueva Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, el acuerdo tomado para ampliar el capital y para que la Sociedad se pudiera dedicar a «cualquier objeto lícito de comercio», además del comprendido en la escritura social, era nulo.

La Oficina liquidadora había liquidado por los conceptos de ampliación de capital y de «transformación», y ante la jurisdicción económico-administrativa se razonó contra la liquidación con base en dicha nulidad, sin éxito.

Planteado el problema ante la Sala, dice que, denegada la inscripción de los acuerdos dichos por la razón de no estar, estatutaria y legalmente tomados, tales acuerdos son, indudablemente, nulos y no debieran producir el motivo o acto liquidable a que se refiere el apartado 14) del art. 19 del Reglamento; pero ello no obstante, no es menos cierto—sigue diciendo la Sala—que el art. 41 de dicho

Reglamento preceptúa la exigencia del impuesto prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia del acto de que se trate, y, consecuentemente, declara la sinrazón de la demanda y la validez de la liquidación impugnada.

Comentarios.—Pocos son, realmente, los que sugiere un problema tan concreto como el debatido, dado el rigorismo del precepto reglamentario transcrito, muy justificado, sin duda, en términos generales, so pena de dejar al criterio del liquidador la facultad de valorar la licitud y validez de los actos sometidos al tributo, que es cosa muy distinta a la de calificarlos civilmente, con lo cual quedaría investido de atribuciones ajenas a su cometido como tal y convertido en juzgador.

Pero, aun siendo ello así, hay otro punto de vista que abre otros horizontes al problema. Nos referimos al que se planteó ante el Tribunal Central y fué resuelto por él en Resolución de 23 de octubre de 1951, oportunamente comentada en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO.

Se trataba de una donación de inmuebles que fué liquidada, pese a no haber sido aceptada por el donatario, aplicando el citado artículo 41 del Reglamento. Fué tachada de ilegal con apoyo en que el acto era civilmente inexistente, y el Tribunal aceptó la tesis del recurrente y anuló la liquidación, diciendo que los actos jurídicamente inexistentes no son liquidables.

Nosotros, sin confundir los actos o contratos inexistentes con los nulos, los anulables y los rescindibles, según la nomenclatura jurídico-civil, nos limitamos a preguntar: ¿los referidos acuerdos, calificados de nulos y no inscribibles por el Registrador, eran realmente nulos, o merecían más bien el calificativo de inexistentes?

Ante la Sala no se planteó la cuestión en este segundo aspecto y por ello no pudo entrar en él. Por la misma razón, tampoco nosotros entramos y nos limitamos a apuntar ese matiz, sin duda interesante.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1957.

EN EL CASO DE QUE UNA EMPRESA AUXILIE A OTRA CON DETERMINADAS PRESTACIONES DINERARIAS, SIN CONTRAPRESTACIÓN CONCRE-

TA POR PARTE DE LA AUXILIADA, AUNQUE COMPROMETIÉNDOSE A CEDER EN VENTA A LA PRIMERA, CON CARÁCTER DE EXCLUSIVA, EL 25 POR 100 DE LOS POSIBLES PRODUCTOS QUE PUDIESE ENCONTRAR EN LOS SONDEOS QUE PRACTICABA, TAL CONTRATO NO ENGENDRA EL CONCEPTO REGLAMENTARIO DE SUBVENCIÓN.

Antecedentes.—Una Compañía dedicada a sondeos petrolíferos celebró un convenio con la Vaccum Oil Company por el que ésta se comprometió a sufragar a aquélla, en el concepto de auxilio, la mitad de los gastos generales y de preparación de los trabajos de sondeo en las concesiones de que la auxiliada fuese investigadora, reservando en compensación a la Vaccum Oil la exclusiva de compra del 25 por 100 de toda la producción de sus concesiones presentes y futuras.

El documento correspondiente fué presentado a liquidación por el Impuesto de Derechos reales y calificado el acto como de «subvención», comprendido en el apartado 10) del vigente Reglamento de 7 de noviembre de 1947 y, por ende, liquidado por el tipo de «muebles», número 46 de la Tarifa.

Recurridas las liquidaciones, que afectaban a varios años e importaban una cantidad muy considerable, fué desestimado el recurso ante el Tribunal provincial y después ante el Central.

La Entidad subvencionada o auxiliada recurrente argumentó diciendo que no existía contrato o transmisión gravable, ya que las cantidades referidas no se entregaron con el carácter exclusivo de subvención o ayuda, como entendió la Oficina liquidadora, sino como compensación y pago del derecho de exclusiva a la compra del 25 por 100 del petróleo que pudiera obtenerse como consecuencia de las operaciones de sondeo, cuyo derecho careció de efectividad a causa del fracaso técnico de las mismas. Por lo tanto, al no existir transmisión concreta de bienes o derechos, era improcedente la liquidación girada.

El Tribunal Central sostuvo su punto de vista fundándose en que la adquisición de las cantidades recibidas en concepto de subvención o auxilio económico no dependía del resultado o éxito favorable de las investigaciones petrolíferas ni de los derechos eventuales, a precisar en contratos futuros distintos, los cuales, como móvil e interés del auxilio, habían quedado reservados, en principio, en el convenio celebrado entre ambas Empresas.

De todo ello dedujo el expresado Tribunal Central que la transmisión del metálico en concepto de auxilio económico, sin que su efectividad dependiera o se resolviera por eventos futuros, constituía, cualesquiera que fuesen sus móviles, el acto gravado y liquidado como «subvención».

Frente a esta tesis, la Sala entiende que la discutida conveni-
ción no encierra el concepto gravable de subvención y revoca el acuerdo del Tribunal Central, dejando sin efecto las liquidaciones, «sin perjuicio—añade—de que el documento pueda, en su caso, ser considerado por la Administración como comprendido en otro concepto tributario que le fuere precedentemente aplicable».

Veamos ahora los razonamientos de la Sala. Dice que, puesto que el problema consiste en determinar si la aportación dineraria de que se trata es o no una subvención, con esa finalidad «pueden ser recogidas las acepciones de «favorecer», «venir en auxilio», «ayudar, amparar, socorrer», «beneficio y gracia», que directa o derivadamente asigna a la subvención la Real Academia de la Lengua y la orientación general de la doctrina y la jurisprudencia respectivas en cuanto enlazan ese concepto con el auxilio económico producido y prestado por razón de intereses generales», para deducir—sigue diciendo la Sentencia—«de todas esas consideraciones la apreciación de que, esencialmente, la subvención ha de inspirarse en esa clase de móviles o intereses, con independencia o separación de los concretos o especiales, y consiguientemente, sin contraprestaciones pactadas y determinadas previa y expresamente al ser otorgada.

Es decir, resumiendo el razonamiento, que el concepto subvención supone que no exista contraprestación de aquel que recibe el auxilio económico, y queda con ello constreñido el concepto al caso en que se da tal auxilio «por razón de intereses generales». Y como en el presente caso la contraprestación existe y está representada por la exclusiva de compra del 25 por 100 del petróleo que obtenga la Compañía auxiliada, lo que supone una posible fuente de ingresos que sirva de compensación a la pérdida consiguiente a la ayuda dineraria prestada por la otra Empresa, resulta claro, con arreglo a esas premisas, que el concepto jurídico-fiscal de subvención no es el aplicable y que la liquidación practicada es radicalmente nula.

Comentarios.—Del pronunciamiento de la Sala antes entrecor-

millado, y sin entrar, de momento, en el fondo, decimos en primer lugar que la Sentencia, ateniéndose a los términos en que fué planteada la demanda, o sea, a que se pronunciase sobre si el acto liquidado constituía o no una «subvención», se limita a declarar que el documento o convención de que se trata no creó esa figura jurídico-fiscal; y de ahí que diga que anula la liquidación y que añada que deja a salvo el derecho de la Administración para adoptar otra calificación del acto más adecuada, con lo cual claramente da a entender que es otro el concepto que debió ser liquidado.

Este aspecto del problema tiene un matiz que, aunque estrictamente se salga del papel de comentaristas del fallo y de los razonamientos de la Sentencia, no queremos dejarlo extramuros de estas notas sin una ligera apostilla.

En el caso, y supuesto el error conceptual apuntado, no sería la llamada a revisar la liquidación la Dirección General de lo Contencioso, que es la que, según el Reglamento, puede hacerlo con relación a las liquidaciones giradas por las Oficinas liquidadoras provinciales por los trámites del art. 141 de dicho Reglamento, porque su competencia no se extiende a los fallos de los Tribunales Económico-Administrativos. Cuando de éstos se trata, puede apelar ante el Central de los dictados por los provinciales; y cuando estima improcedentes los del Central, habrá de proponer a la Superioridad la declaración de lesividad, al efecto de interponer la oportuna demanda contencioso-administrativa.

Aquí, pues, y dado que el tiempo sea hábil, habría que seguir ese camino de la lesividad, que es el marcado en el art. 142 del mismo Reglamento.

En cuanto al fondo propiamente dicho de la cuestión, decimos que en rigurosos términos jurídicos estamos conformes con la conclusión a que llega la Sala al decir que la «subvención» se caracteriza por ser un auxilio que se da «por razón de intereses generales», pero añadimos que ello es así en cuanto a las que frecuentemente otorgan el Estado y otros Entes públicos, sin que quiera decir que los auxilios así motivados sean los únicos que merezcan el calificativo de «subvención». Lo merecerán también, sin duda, todos aquellos que, sin encajar en los artículos 618 y 619 del Código civil, tengan una motivación fundada en la obtención de futuros beneficios, para el que concede la subvención, como sería, por ejemplo, el caso del que subvencionase a su convecino para que realice

determinada obra o servicio de los que a él le pueden prestar utilidad.

A ello añadimos que el negocio pactado presenta grandes analogías, como las presentan todas las subvenciones, con la figura jurídica de la donación tal como la conceptúa la doctrina y nuestro Código civil, especialmente con las que se denominan remuneratorias; pero nuestra legislación fiscal, sin desconocer esa doctrina y esas normas positivas, ha querido separar y matizar fiscalmente la «subvención» frente a la donación, aplicando a ésta la tarifa de las herencias y a aquélla la de los bienes «muebles», cuando de metálico se trata.

Nos parece claro que si la legislación del impuesto no hubiera dispuesto que las «subvenciones» tributasen por el concepto «muebles», necesariamente habría que calificarlas como donaciones, ya se tratase de donación «strictu sensu», ya de las remuneratorias, según que el auxilio prestado fuese completamente gratuito y espontáneo —art. 618 del Código civil— o fuese concedido en atención a méritos o servicios del auxiliado, de remuneración no exigible —art. 619—, o, cuando no esto, en atención a las ventajas que de las actividades del auxiliado se prometiese el auxiliante.

Pero esta calificación tan ajustada a la razón fundamental del impuesto, consistente en que los aumentos de patrimonio deben tributar, no puede ser aplicada cuando de subvenciones se trata, porque para ellas rige una norma específica que prevalece sobre la general, cual es la del apartado 10 del art. 24.

Resumiendo y concretando lo expuesto, nos parece que la convención analizada merece, intrínsecamente, la calificación de donación, y ante el Reglamento la de subvención, porque no encajan sus circunstancias exactamente en una mera liberalidad ni tampoco en las remuneratorias, pero hay en cambio esperanzas de utilidades derivadas del hallazgo del petróleo, que es lo que mueve el ánimo de la cedente del auxilio sin contrapartida concreta y exigible.

LA REDACCIÓN.