

## Jurisprudencia sobre el Impuesto de Derechos reales

*Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1955.*

Reitera la doctrina sentada por el mismo en la de 14 de octubre de 1944, en contra del criterio reiteradamente sostenido por el Tribunal Central, acerca de si sólo aquél a cuyo nombre está extendida la liquidación es el que tiene acción para recurrir contra ella, conforme dispone el artículo 15 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo.

Dicha Sentencia fué en su día comentada en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMÓBILIARIO en sentido favorable a su contenido, opuesto a la tesis del Central, y ahora el Supremo reitera la doctrina diciendo «que la aplicación de los preceptos reguladores del impuesto no impide examinar las circunstancias que en cada caso concurrán, y en su vista decidir qué una persona, sin ser legalmente obligada al pago del tributo, pueda impugnar válidamente el acto administrativo si se alega y demuestra que el mismo ha de serle perjudicial».

(Esta Sentencia se insertó en la página 130 del número 332-333, de enero-febrero del presente año, pero como se sufrió error en la imprenta y quedó ininteligible, la insertamos nuevamente.)

*Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1956.*

LA DONACIÓN EN METÁLICO DIMANANTE DE UNA SUSCRIPCIÓN PÚBLICA, SIN QUE MEDIE DOCUMENTO PÚBLICO O PRIVADO EN QUE CONSTA LA VOLUNTAD CONCURRENTE DEL DONATARIO Y LOS DONANTES, NO ESTÁ SUJETA AL IMPUESTO.

*Antecedentes.* — La cuestión tuvo, al desarrollarse los hechos, gran resonancia en toda España, y la tuvo también posteriormente, cuando, después del fallecimiento del gran patriota donatario, el General Primo de Rivera, se trató un expediente de denuncia.

Se desarrolló así: Con fecha 11 de febrero de 1930 se presentó en la Delegación de Hacienda de Madrid un escrito firmado por D. J. S., manifestando ser notorio que en esta capital se había constituido un Comité para percibir el importe de múltiples donaciones en metálico destinadas a construir o adquirir una casa para regalársela al General Primo de Rivera, que importaron, aproximadamente, cuatro millones de pesetas; que había transcurrido con exceso el plazo que determina el Reglamento del Impuesto de Derechos reales para satisfacer este tributo; que ejercitaba contra dicho Comité la acción pública de denuncia, y que renunciaba en favor de la Beneficencia Municipal de Madrid los derechos que como denunciante le pudieran corresponder.

La Abogacía del Estado admitió la denuncia, y, una vez ratificado el denunciante, fué requerido para que constituyese un depósito de 20.000 pesetas a responder de los gastos que la comprobación de la denuncia ocasionase. Mas como el depósito no se constituyó, se declaró al denunciante decaído en sus derechos de tal, y el expediente continuó de oficio.

Practicadas diversas diligencias y unidos al expediente varios documentos, destacan entre ellos los siguientes: una certificación del director del periódico «La Nación», comprensiva de dos cartas publicadas en dicho diario del día 29 de noviembre de 1927, fecha, la una, de 1 del mismo mes, que suscriben el Duque de Hornachuelos y el Conde de Casa Montalvo, mediante la que dan a conocer al General don Miguel Primo de Rivera un pensamiento recogido de miles de españoles, al que habían comenzado a dar forma y organización, referente al ofrecimiento de un donativo, que califican de nacional, consistente en una casa en Madrid, y otra carta de

21 del repetido mes dirigida por el expresado General a los firmantes de la anterior aceptando el ofrecimiento y condicionando la aceptación a su propósito de ceder a la Unión Patriótica, para su instalación, la planta baja del edificio que se le ofrece, añadiéndose lo siguiente: «Ya esbozado en líneas generales mi pensamiento, y dada mi aceptación, sin restarme más que expresar mi sincera gratitud por la generosa idea y pedir que los que se encarguen de desenvolverla sean personas distintas de ustedes que la han iniciado, pues el grado de intimidad y afecto que nos unen podrían poner excesivo celo en la gestión»; un ejemplar de dicho diario, «La Nación», fecha 9 de marzo de 1929, en el que se inserta una nota oficial que hace alusión a la citada suscripción y por la que se invita a los donantes a que retiren sus aportaciones; otro ejemplar del periódico «Heraldo de Madrid», de 7 de marzo de 1930, que publica una nota referente a la liquidación y cancelación de los depósitos constituidos en el Banco de España a nombre de la Comisión Organizadora del Homenaje; declaraciones prestadas por varios señores, y entre ellos don José Gabilán, quien manifestó que se constituyeran en España y fuera de España Juntas para divulgar la idea de rendir al General Primo de Rivera un homenaje consistente en la entrega de una casa y cuidar de que las cantidades que se entregaran para tal fin se ingresasen en las cuentas corrientes abiertas a tal efecto; que él presidió una Junta o Comité ejecutivo integrado por numerosas personas, entre ellas don Manuel Fernández Rodas, don Alberto Alcocer, don Serafín Alvarez Quintero, don Carlos González del Valle y don Emilio Sánchez Pastor; que ignoraba el importe exacto de lo recaudado, creyendo que ascendía a más de tres millones y medio de pesetas, affirmando que la suscripción no estaba cerrada; que la Comisión acordó invertir parte de lo recaudado en valores del Estado y poner a disposición del General, como lo hicieron, las cantidades recaudadas y los valores públicos, endosándole los resguardos de depósitos; que tenía noticia de que el citado General había dispuesto la entrega de algunas sumas a establecimientos de beneficencia, y que se depositaron a su nombre y al de sus hijos; que cree recordar que, cumpliendo instrucciones, acasó del mismo General, se enviaron ciertas cantidades al Alcalde de Jerez para su sanatorio, y que se invirtió alguna cantidad en la cancelación de una hipoteca; que ignora si don José Antonio Primo de Rivera se hizo cargo de los valores y cantidades que la Junta pusiera dispon-

sición de su padre, y que no creía que la suscripción de que se trata estuviera sujeta al pago del impuesto de derechos reales. En parecidos términos se expresaron los señores Alcocer, Sánchez Pastor, González del Valle, Moreno, Alvarez Quintero y Corral, agregando este último que la firma de los cheques contra las cuentas corrientes en que se ingresaban los fondos recaudados la tenían él, el señor González del Valle, el señor Alcocer y el señor Gabilán. También depuso don José Antonio Primo de Rivera, quien expresó que en vida de su padre, como apoderado de éste, retiró del Banco de España algunos depósitos, sin precisar el origen de éstos ni su cuantía.

Habiendo fallecido el General Primo de Rivera, se dió vista del expediente a sus herederos, produciendo escrito su hijo don José Antonio con fecha 20 de julio de 1930, y, en síntesis, adujo: Que la Comisión ejecutiva no constituía una personalidad jurídica independiente; y por esa razón y por la de no ser de su propiedad las cantidades recaudadas no podía sostenerse la existencia de una donación; que, si acaso, podría calificarse de donación la entrega de cada suscriptor, y tales donaciones estarían exentas del impuesto, conforme al número 5.º del artículo 3.º de la vigente Ley, toda vez que, no constando en documento alguno, se trataría de contratos verbales; que dichas cantidades fueron recaudadas en el extranjero, y estarían también exentas, conforme al número 1.º del citado artículo 3.º de la Ley; que la indeterminación de lo recaudado en España y en el extranjero, así como el no estar cerrada la suscripción, demuestran la inexistencia de un acto jurídico preciso; que en el expediente no consta la aceptación *a posteriori* por el General Primo de Rivera de lo recaudado, y la anterior no era eficaz, y que nunca se ha exigido impuesto por ninguna suscripción, siendo la de que ahora se trata la única que se pretende someter a tributación, terminando con la petición de que se declare no haber lugar a exigir impuesto ni penalidad alguna por los hechos denunciados.

Fueron requeridos los Vocales del Comité para que presentasen copia del acta de entrega de lo recaudado, y manifestaron que no obraba en su poder, y el Secretario concretó que la entrega de lo recaudado tuvo lugar en febrero de 1930 por medio de acta protocolizada notarialmente el 10 de junio siguiente.

Reclamada copia de la indicada acta y remitida por el Notario

autorizante, de ella aparece que se incorporó al protocolo del Notario autorizante un documento privado extendido en seis hojas de papel común, fechado en Madrid el 8 de febrero de 1930, suscrito por los señores Barón de Bicorps, Condesa de Mirasol, Gabilán, G. del Valle, Orejas, Corral, De Alcocer, S. Pastor, Martín de Abad y López Montijano, figurando en el mismo una nota de conformidad firmada por el General don Miguel Primo de Rivera; que en la fecha indicada de febrero se reunieron en Madrid los señores expresados, que, en unión de otros que se excusaron, constituyan la Comisión ejecutiva del homenaje nacional al mencionado General, dándose lectura a la Memoria, cuyo ejemplar se unía, que fué aprobado por unanimidad; que por el General Primo de Rivera se manifestó que asistía al acto para dar las más expresivas gracias a la Comisión ejecutiva por sus trabajos, ya que no le era posible, de momento, dárselas a todos los miembros de la Junta Nacional; por la Comisión se dió cuenta detallada de lo actuado y balance de la Memoria; que el total de lo recaudado hasta el 1 de enero de 1930 ascendía a 3.922.004,53 pesetas, si bien existían algunas cantidades recaudadas y no ingresadas ni contabilizadas en la Junta; que deducidos los gastos y las inversiones hechas en cumplimiento de lo dispuesto por el expresado General y según resultaba de la Memoria y Balance, el metálico y valores existentes en 1 de enero de 1930 referido era, en total, de 2.449.974,57 pesetas, más veinte monedas de oro de 25 pesetas cada una, y en cuya suma se hallan incluidas 25.000 pesetas, importe de un cheque extraído de la cuenta corriente del Banco de Urquijo, haciéndosele entrega al don Miguel Primo de Rivera de los cheques endosados por los importes de los saldos de cuentas corrientes, los valores y demás resultante del saldo del Balance; que quedó disuelta la Comisión ejecutiva, designándose otra para recibir y entregar las cantidades pendientes de recaudación; que para que surtiera los efectos de la más solemne carta de pago se extendía el documento por duplicado, firmándose por todos los concurrentes, y a continuación de las firmas aparece una nota que dice: «Madrid... Conforme con cuanto se expone y relaciona, he recibido a completa satisfacción todos los valores que se mencionan, y expreso mi gratitud una vez más y reitero mi voluntad firme de que con el sobrante de las cantidades a que vengo dando aplicación benéfica, cultural, social y garantía de una vida modesta para mis hijos, fines unos realizados y otros

en marcha, se ha de construir mi domicilio en unión de la Unión Patriótica y Oficina del Somatén Nacional cuando se cree o de Madrid mientras tanto.—*M. Primo de Rivera* (rubricado).»

A la vista de los expresados antecedentes, la Abogacía del Estado estimó que «la índole de la denominada suscripción nacional en homenaje al General Primo de Rivera era una donación de las que los artículos 618 y 619 del Código civil definen..., ya que en ella se percibía la existencia de tantos actos de liberalidad como suscriptores o adheridos, con un contenido de gratuita disposición en favor del beneficiario; y su aceptación expresa constaba en el documento de 8 de febrero de 1930, no siendo admisible la tesis de que se trataba de donaciones verbales, porque si bien era cierto que las mecánicas operaciones recaudatorias de las cuotas individuales no aparecían documentadas en modo alguno, era innegable que la entrega del importe total de lo suscrito se llevó a efecto mediante documento autorizado por varios de los individuos que formaban la Comisión ejecutiva del homenaje, mandataria o gestora de los suscriptores, y por el propio General Primo de Rivera, y que a tal documento se le dió el alcance de la más solemne carta de pago». Por consiguiente, se trataba de una donación y era exigible el impuesto y estaban obligados al pago los herederos del difunto General, siendo aplicable el tipo de liquidación entre extraños.

Interpuesto recurso ante el Tribunal Provincial, los interesados alegaron empezando por destacar la contradicción en que estimaban que incurría la resolución reclamada al admitir que existen tantas liberalidades no documentadas como suscriptores y sostener después, como si la entrega de lo recaudado fuera el acto gravado, que el impuesto era exigible por constar dicha entrega en el documento de 8 de febrero de 1930, lo que era de gran trascendencia a efectos tributarios; y después continuaron exponiendo que como fundamental se plantea la cuestión de determinar si la Comisión recaudatoria es un órgano de los suscriptores o un órgano de gestión en interés del beneficiario, ya que hay que desechar el supuesto de que la Comisión, por sí misma, sea el donante de las cuotas recaudadas por carecer de personalidad jurídica independiente y no ser dueña de los bienes; que la naturaleza jurídica del patrimonio de suscripción no está definida en los Códigos de las naciones, existiendo en este punto una laguna de Derecho positivo; que muchos autores extranjeros consideran el patrimonio de suscripción como persona jurídica

ca, lo que en España no puede admitirse por la dificultad que ofrece el Derecho positivo, y que, según los artículos 35 y 37 del Código civil, las personas jurídicas, para nacer, necesitan el reconocimiento del Estado; que otras teorías que no pueden admitirse parten de una imaginaria relación contractual entre suscriptores y recaudadores, sea a especie de asociación, de donación submodo, de depósito, de mandato, una de las cuales acoge la resolución reclamada al decir en el considerando 3º que la Comisión era mandataria o gestora de los suscriptores; igualmente debe rechazarse la teoría de que el patrimonio formado por la suscripción permanece en propiedad de los contribuyentes como una masa autónoma de la cual los recaudadores tienen la administración para el fin; que otros autores opinan que el negocio de suscripción es un traspaso del patrimonio en propiedad fiduciaria a los recaudadores que están obligados a emplearlo según el fin de la suscripción, existiendo una segunda transmisión del Comité al beneficiario que, a su juicio, no puede admitirse; que todas las teorías arrancan del supuesto de que en el momento en que el suscriptor entrega su donativo lo enajena, se desprende de él, que lo que establece un vínculo de destino común entre los donativos de los suscriptores es la comunidad del titular o beneficiario, el cual, desde que las cantidades van allegándose, tiene, por lo menos, una expectativa de derecho a ellas, pues de otro modo no es posible determinar en qué situación jurídica se encuentran esas múltiples aportaciones desprendidas de sus patrimonios e inaptas para constituir una *universitas juris*, y esto supuesto, si el patrimonio de suscripción no lo recauda y administra por sí, surge la gestión de negocios ajenos por los miembros de la Comisión, que, sin mandato del titular, se encargan de realizarlo y rinden después sus cuentas, siendo el de rendición de cuentas el verdadero carácter del acto de 8 de febrero de 1930, y la carta de pago que en ella se alude, la que todo propietario da al gestor si está satisfecho de su gestión, siendo precisamente las donaciones, por ser actos unilaterales, donde no se necesita carta de pago.

Después de estos alegatos doctrinales, se formulán las siguientes conclusiones o puntos: 1.º Que los actos de liberalidad ampliamente llamados donaciones, envueltos en una suscripción pública, concluyen en el momento en que cada uno de los suscriptores entrega su aportación. 2.º Que las aportaciones constituyen un pa-

rimonio cuya clave jurídica se encuentra en la común vocación del titular, es decir, en el hecho de ser todas ellas objeto de un derecho o de una expectativa de derecho cuyo titular es el beneficiario de la suscripción. 3.º Que los miembros de la Comisión recaudadora, lejos de ser mandatarios de los suscriptores, son gestores en interés del beneficiario. 4.º Que, por consiguiente, la presentación de cuentas y entrega de saldo por los comisionados al beneficiario, no puede tener la consideración jurídica de transmisión gratuita de dominio, sino de rendición de cuentas, lo que exige, en favor de los gestores; la carta de pago, conclusiones que, a juicio del exposente, se ajustan exactamente al caso del expediente, y en cuanto a la calificación de dichos actos, a los efectos del Impuesto de Derechos reales, sostiene que las entregas materiales que constituyen las múltiples donaciones, si así pueden llamarse, no constan en documento alguno, y serían donaciones verbales exentas del impuesto, según el número 5.º del artículo 6.º del Reglamento, y si no hubieran sido verbales tendrían que liquidarse cada una separadamente, en virtud de documento escrito y por el tipo correspondiente a su cuantía, lo que no puede ocurrir por no haberse demostrado la existencia de documentos, terminando con la súplica de que se revoque y deje sin efecto la resolución que puso término al expediente de ocultación, declarándose que la entrega de las cantidades reunidas por suscripción pública en homenaje al General Primo de Rivera no están sujetas al Impuesto de Derechos reales.

El Tribunal Provincial desestimó el recurso, y el Central confirma, dando como argumento sobre la existencia de la donación y su constancia por escrito —que es, dice, la verdadera cuestión del expediente— que «ha de atenderse a las características especiales que ofrece la suscripción, constituyendo elementos precisos para formar juicio la carta dirigida al excelentísimo señor Marqués de Estella por el Duque de Hornachuelos y el Conde de Casa Montalvo en 1 de noviembre de 1927, la contestación a ella dada, la nota oficial de aquél y el repetido documento de 8 de febrero de 1930, y así, la donación ha de tenerse por aceptada y por perfeccionada con el documento citado en último lugar; que ha de rechazarse el supuesto de que los componentes de la Comisión ejecutiva antes aludida del homenaje obraban como mandatarios y asimismo que actuaran como gestores, pues los actos todos de dicha Comisión hacen incompatible aquél supuesto, y esto sentado, no puede sostenerse

que el documento en cuestión contuviera tan sólo una simple rendición de gestión sin trascendencia fiscal, y sí, por el contrario, que con ello se han cumplido los requisitos fundamentales que determinan la obligación de contribuir...».

Ante esta resolución, don José Antonio Primo de Rivera, por sí y por sus hermanos, plantea el pleito contencioso-administrativo y pide a la Sala que declare que las cantidades recaudadas no engendran acto sujeto, sin que pueda atribuirse trascendencia fiscal al acta de rendición de gestión y entrega de saldo de fecha 9 de febrero de 1930, y que, en todo caso, tal entrega constituiría un acto genérico de entrega de bienes muebles, sujeto al número 46 de la Tarifa.

El Fiscal, en fecha 26 de julio de 1943; se allanó al primero de los dichos pedimentos, y la Sala, en su Sentencia de 1 de febrero de 1956, revoca el acuerdo del Tribunal Central de 8 de noviembre de 1932 y anula las liquidaciones impugnadas.

La Sala, con la ponencia del ilustre Magistrado señor Sánchez Guisande, empieza por sentar que, como antecedentes de hecho más importantes, conviene recoger de las resultancias del expediente la referencia a dos cartas publicadas en el diario «*La Nación*» el 29 de noviembre de 1927, una de ellas en la que los titulados organizadores del homenaje al excelentísimo señor Marqués de Estella le ofrecían una casa que se adquiriría por donativo nacional, como expresión —decían— de la gratitud de los millones de españoles que creemos que a usted, en primer término, debemos la salvación de la Patria en orden a su prestigio y prosperidad», y otra, en la que don Miguel Primo de Rivera aceptaba el homenaje, prometiendo destinar la planta baja de la casa a la instalación de la Unión Patriótica, y un documento privado que se protocolizó ante Notario público, de fecha 8 de febrero de 1930, del siguiente tenor: Los componentes de la Comisión ejecutiva del homenaje dan cuenta «detallada de todo lo actuado hasta el día, especialmente de la inversión de las cantidades recaudadas, que constan en el balance de la Memoria, uno de cuyos ejemplares se entregó al señor Marqués de Estella. De todo ello resulta: 1.º Que la total cantidad recaudada e ingresada hasta 1.º de enero de 1930 por todos conceptos, incluso cupones de este vencimiento, en las cajas de la Junta y en las cuentas corrientes de los Bancos y en la Caja General de Valores del Banco de España, asciende a tres millones novecientas

veintidós mil novecientas cuatro pesetas con cincuenta y tres céntimos. 2.º Que, según nuestras noticias, existen todavía algunas cantidades recaudadas y no ingresadas ni, por tanto, contabilizadas en esta Junta; 3.º Que deducidos los gastos y las inversiones hechas de todo lo recaudado, *en cumplimiento de lo dispuesto por el señor Marqués de Estella*, y según consta de la Memoria y Balance anteriormente aprobados y unidos a este acta; el metálico y valores existentes en 1 de enero de 1930 son los que a continuación se expresan, debiéndose advirtir que el metálico existente en el Banco Urquijo y en la Casa González del Valle debe en esta fecha estar aumentado por los intereses que hayan podido devengarse y disminuido el del Banco Urquijo por la cantidad de veinticinco mil pesetas del talón número 318.691, fecha 7 de los corrientes, y expedido por orden del señor Marqués de Estella, puntuizándose a continuación las diferentes cuentas corrientes a nombre del homenaje al excelentísimo señor Marqués de Estella, así como los valores adquiridos y depositados, terminando en los siguientes términos: «El señor Marqués de Estella hace presente que, por lo menos, debe continuar alguna Comisión más reducida que se encargue de recibir las cantidades pendientes de entrega. Por unanimidad se aprueba dicha propuesta, designándose para formar dicha Comisión a los señores... Esta Comisión no sólo se encarga de recibir las cantidades pendientes de entrega y de ponerlas a disposición del señor Marqués de Estella, sino que tendrá las más amplias facultades para recaudar y recibir todas las cantidades que pertenezcan al homenaje nacional al señor Marqués de Estella, a su Junta Nacional organizadora y a la Comisión ejecutiva, retirándolas de los Bancos, Entidades o personas que sean, incluso de las cuentas abiertas en dichos Bancos a favor del repetido homenaje nacional al señor Marqués de Estella, Junta Nacional organizadora y Comisión ejecutiva. Y a fin de qué surta este documento los efectos de la más solemne carta de pago, se extiende por duplicado y se firma por todos los concurrentes en Madrid, a la fecha al comienzo indicada, quedando uno de los ejemplares en poder del señor Marqués de Estella, y el otro, de la expresada Comisión. Siguen las firmas. Madrid...» «Conforme con cuanto se expone y relaciona, he recibido a completa satisfacción todos los valores que se mencionan y expresó mi gratitud una vez más y reitero mi voluntad firme de que con el sobrante de las cantidades a que vengo dando aplicación

benéfica, cultural, social y garantía de una vida modesta para mis hijos, *fines unos realizados*, otros, en marcha, se ha de construir mi domicilio en unión de la Unión Patriótica y Oficina del Somatén Nacional cuando se cree, o de Madrid, mientras tanto.—*M. Primo de Rivera* (rubricado).»

Eso dicho, añade que, si bien cuando se trata de un homenaje nacional al Jefe de un Gobierno, como órgano representativo del Estado, tributado por los súbditos de éste con la finalidad de premiar servicios eminentes prestados por aquél al propio Estado, hace pensar en un acto de Derecho público que cae bajo la órbita de la potestad gubernativa, y que, sin dejar de constituir una liberalidad, trasciende del ámbito del Derecho privado, en el que se regula la donación como relación contractual puramente civil; no obstante, aceptada la discusión en los términos en que se pronuncia el acuerdo recurrido y en que se plantea la demanda que rige el recurso, se ofrecen las siguientes consideraciones, y entrando ya en el fondo propiamente dicho del problema, destaca que, a los efectos del caso, son modalidades de la donación de cosa mueble estas dos: «que la que haya de surtir efecto en vida del donante se regirá por las disposiciones generales de los contratos, por lo que debe concurrir siempre para su válida constitución el consentimiento del donante y donatario sobre la cosa y la causa del contrato y que las verbales se perfeccionan mediante la entrega simultánea de la cosa donada».

Entra después en el análisis de los artículos 44 y 48 del Reglamento para deducir que, con arreglo a ellos, sólo en las transmisiones *mortis causa* es suficiente el hecho originario de la transmisión para que el impuesto sea exigible; y, en cambio, en los actos intervivos esa exigibilidad requiere la existencia previa de «una convención expresamente consignada por los contratantes», de donde se deduce que las donaciones intervivos, como contratos que son, caerán dentro del área fiscal si aparecen escrituradas en el documento público o privado acreditativo de la voluntad concorde de las partes, «sin que sean eficaces los simples hechos referenciales a negocios jurídicos completos, pero ajenos a dicha expresión documental, pues lo que la ley persigue es que ésta sea constitutiva de la convención para ser gravada».

Eso supuesto y aplicadas esas ideas o normas fiscales matrices a una suscripción pública a favor de una persona, está claro que cuando es ofrecida por quien no consta, que sea futuro suscriptor-

y consentida por el beneficiario anticipadamente a la adhesión y entrega de cantidades por los suscriptores, tal aceptación previa no puede constituir por sí sola donación por carecerse a la sazón del concurso de la voluntad de los suscriptores todavía inciertos, y es claro también que al realizarse esas entregas individuales queda perfecto el contrato verbal de donación por cada suscriptor a que se refiere el artículo 632 del Código civil en su segundo párrafo, puesto que dichas entregas engendran verdadera tradición y el ingreso de las cantidades que representan en el patrimonio del donatario hace actual y consumada aquella aceptación previa que se ratifica en la forma más real e indiscutible; de manera que se constituyen en donantes los aportantes a las cuentas corrientes abiertas bajo la rúbrica «Homenaje al Marqués de Estella», y donatario éste, que adquiere el dominio y libre disposición de lo donado, ya que no es admisible que ni las Entidades depositarias— simples recaudadoras— ni la Junta Nacional o su Comisión sean las que adquieran y, por tanto, tengan la libre disposición de lo recibido; ni cabe tampoco suponer que los donantes lo hicieron sub-modo, porque cualquiera que sea la significación modal, ya de mera carga, ya de destino, no autoriza la sucesión o sustitución del sujeto pasivo en una donación intervivos, por ser incompatible con el título y adquisición de dominio que la donación produce.

Por otra parte y a mayor abundamiento, el propio acuerdo recurrido reconoce que no existe constancia escrita autorizada de la entrega material consentida por los suscriptores donantes —anónimos o por lo menos indeterminados— y por consiguiente entra en juego el citado artículo 632 del Código sustantivo al disponer que la donación de cosa mueble con entrega simultánea de la cosa constituye una donación verbal válida, como lo es —sigue diciendo la Sentencia— la discutida en estos autos, y es forzoso estimarla constituida desde el instante de las aportaciones de los suscriptores y estimar también que no pudo nacer después, mediante el documento a que se refiere el acta de 8 de febrero de 1930, y que lejos de servir de sustentación a una donación perfecta, por concurrir en él el consentimiento de donantes y donatarios como exige el artículo 44 del Reglamento del Impuesto, se limita a una dación de cuenta, por parte de los componentes de la Comisión del Homenaje, de las cantidades ingresadas y su inversión.

La función puramente gestora de la Comisión y no como mán-  
da-

taria de los suscriptores la realza, según la Sentencia, el hecho de que en el acta aludida se lee que las inversiones las hizo aquella «en cumplimiento de lo dispuesto por el Marqués de Estella», quien en el mismo documento dice que «debe continuar alguna Comisión más reducida que se encargue de recibir las cantidades pendientes de entrega», cuyas frases alejan toda sombra de mandato, máxime si se recuerda qué para realizar actos de riguroso dominio, como es el de donar, se requiere —artículo 1.713 del Código civil— mandato expreso y no valen presunciones.

Con estas y otras citas de la aludida acta, llega la Sala a la conclusión de que al no constar en ella ni expresa ni tácitamente el consentimiento de los donantes, en todo caso anónimos o por lo menos indeterminados, no hay términos hábiles para estimar qué sea expresión documental de un contrato de donación, por lo que ha de afirmarse, en definitiva, que ni el documento por sí está sujeto al impuesto, ni la donación contractual, al margen del documento, es gravable por estar exenta, como verbal, a tenor del número 5.º del artículo 3.º de la Ley de 28 de febrero de 1925, y 5.º, artículo 6.º, del Reglamento de 26 de marzo del mismo año.

*Comentarios:* Comenzamos por sentar que estamos de completo acuerdo con la doctrina que la Sentencia sienta, la cual, por otra parte, ya había sido sostenida en esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO al comentar en el número de junio de 1951 la Resolución del Tribunal Central Económico-Administrativo, de fecha 28 de marzo de 1950, y junto con ella la Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 3 de agosto de ese año 1950.

Hasta esa fecha, efectivamente, el Tribunal Central había venido sosteniendo la sujeción al impuesto de los contratos verbales de cuantía superior a 1.500 pesetas, con la agravante de que el Tribunal Supremo ratificó tal doctrina en su Sentencia de 29 de abril de ese mismo año. A los tratadistas y comentaristas les sugería, ello no obstante, serias dudas tal interpretación y de ahí que la aludida Circular vino a despejar y serenar el ambiente.

Se lee en ella, en efecto, que tal doctrina sobre los contratos verbales tiene «un carácter de generalidad que desvirtúa su doctrina y va más allá del propósito del legislador, expresado en el propio precepto reformado, y que, además, estaría en contradicción con otros artículos del Reglamento que exigen forma fija para la contratación para la sujeción al impuesto».

«Así, en efecto, no puede olvidarse que la mecánica especial del Impuesto de Derechos reales, en cuanto a los actos intervivos se refiere, exige como elemento esencial la existencia de documento, público o privado; en el que se plasma el contrato de que se trate, y de aquí que en principio, la existencia de correspondencia, relativa a un negocio jurídico, no constituya elemento suficiente para exigir el impuesto».

«Por ello, no cabe en el citado impuesto deducir en todos los casos, ante el hecho probado de una adquisición, la existencia de un acto sujeto, pues ello llevaría a la conclusión, no querida por el legislador, de someter a tributación todos los actos de la vida con repercusión económica superior a 1.500 pesetas.»

Esta cita la ampliábamos nosotros en el aludido número de la Revista de junio de 1951, diciendo que «los razonamientos de los precedentes párrafos entrecorbillados encierran una argumentación realmente incontrovertible, la cual, aunque aducida reiteradamente por los comentaristas en general y por nosotros en los comentarios de esta Sección, adquiere ahora un contraste y un autoridad definitiva, porque si la contradicha interpretación vulnera un principio fundamental del impuesto *en cuanto a los actos intervivos*, cual es el que «exige como elemento esencial la existencia de documento público o privado en el que se plasme el contrato de que se trate, sin que la existencia de correspondencia relativa a un negocio jurídico constituya elemento suficiente para exigir el impuesto», y si con el criterio impugnado se llegaría «a la conclusión no querida por el legislador de someter a tributación todos los actos de la vida con repercusión económica superior a 1.500 pesetas, es indudable que el precepto en cuestión no puede tener el alcance que se le ha llegado a dar, cerrando y empequeñeciendo tanto sus mallas que solamente puedan escapar y filtrarse a través de ellas como exentos los contratos inferiores a 1.500 pesetas».

Dicho esto, sólo nos resta añadir que ahora, en la luminosa Sentencia que comentamos, la Sala, rectificándose a sí misma con valentía, sienta la verdadera doctrina sobre el hasta ahora confuso problema de la sujeción al impuesto de los contratos verbales, ya que después de razonar brillantemente el porqué la donación o conjunto de donaciones a que dió lugar la suscripción nacional a favor del benemérito prohombre no dejaron de ser verbales, pese a la existencia de los documentos obrantes en el expediente, razona

también, con la misma brillantez, el porqué los contratos verbales no pueden estar sujetos al impuesto dadas las normas generales del Reglamento, y sin que a ello sirva de obstáculo la desafortunada redacción del número 5.<sup>º</sup> del artículo 6<sup>º</sup> del mismo Reglamento.

#### LA REDACCIÓN.

## ESTUDIOS DE DERECHO HIPOTECARIO Y DERECHO CIVIL

POR

D. JERONIMO GONZALEZ Y MARTINEZ

Prólogo del Excelentísimo Señor Don José Castán Tobeña,  
Presidente del Tribunal Supremo.

*Precio de la obra: 175 pesetas*

Publicados los tres tomos.

Envíos contra reembolso, con aumento de dos pesetas..

*Los pedidos a la Administración de*

**REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO**

ALCALÁ, 16, 5.<sup>º</sup>, n.<sup>º</sup> 11 - MADRID