

El patrimonio familiar protegido ante el impuesto general sobre las sucesiones

CONSIDERACIONES PREVIAS

Uno de los supuestos más interesantes de patrimonio separado es el de los denominados bienes familiares, que en su manifestación más típica constituyen el patrimonio familiar agrícola.

La Ley al crear estos patrimonios familiares (1) limita su regulación a un aspecto de la figura jurídica creada, sin darle generalmente el carácter de una institución plenamente organizada desde todos los puntos de vista del Derecho. Así, unas veces declara la inembargabilidad del patrimonio, condicionando, en consecuencia, su transmisión y gravamen; otras, le basta con imponer su indivisibilidad, señalando cortapisas a la división, y en otros casos interviene protegiendo el patrimonio familiar, bien de una forma positiva—prestaciones del Estado en favor de su titular—o bien negativa: concediendo exenciones tributarias a ese patrimonio.

El artículo 47 de la Constitución de la República Española de 9 de diciembre de 1931 prometió legislar «sobre el patrimonio familiar inembargable y exento de toda clase de impuestos». Y el artículo 2.º de la Ley de 1 de agosto de 1935, modificativa de la Ley de Bases de Reforma Agraria de 15 de diciembre de 1932,

(1) Como señaló la Dirección General de los Registros y del Notariado en Resolución de 16 de marzo de 1959, para la división del patrimonio, mediante la constitución de patrimonios separados, se requiere disposición de la Ley.

señaló en su apartado g) que «los patrimonios familiares gozarán de las exenciones tributarias establecidas en el artículo 47 de la Constitución».

La Declaración XIII, 3, del Fuero de los Españoles señaló que, «para garantía de la conservación y continuidad de la familia, se reconocerá el patrimonio familiar inembargable».

La Ley de 15 de julio de 1952 regula los patrimonios familiares que se formen con los lotes que a este objeto adjudique el Instituto Nacional de Colonización con carácter definitivo y con los bienes que los adjudicatarios aporten al mismo fin, exigiendo el cultivo personal y directo por el titular, declarando indivisibles las fincas que forman dicho patrimonio, condicionando la enajenación y el gravamen *inter vivos* y ordenando su transmisión hereditaria.

La Ley de Explotaciones Familiares Mínimas de 14 de abril de 1962, aún no vigente, limita la división de las fincas en una forma más amplia, aunque insuficiente, que la de Unidades Mínimas de Cultivo de 15 de julio de 1954.

EL PATRIMONIO FAMILIAR PROTEGIDO FISCALMENTE

El Decreto-ley de 3 de octubre de 1966, número 8, de dicho año (en adelante, DL), publicado en el *Boletín Oficial del Estado* del día 4 siguiente, en su título IV, y bajo el epígrafe de «Estímulos al ahorro y patrimonio familiar», reconoce—artículo 15—a efectos tributarios un patrimonio familiar protegido fiscalmente, que puede estar constituido por valores mobiliarios o fincas rústicas, concediendo exenciones en los Impuestos Generales sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre las Sucesiones (2).

El párrafo último del citado artículo 15 dejó a determinar por el Ministro de Hacienda «las condiciones y requisitos para el dis-

(2) La conexión entre los Impuestos sobre la Renta y sobre las Sucesiones es manifiesta. Por ello en México se ha suprimido el impuesto sobre herencias, legados y donaciones, fortaleciendo el de la renta. Véanse en «Revista de Derecho Financiero» (en adelante R. D. F.), 1965, en *Crónica de Iberoamérica*; LOZANO NORIEGA: *La reforma fiscal mexicana y la derogación de impuestos sobre herencias, legados y donaciones* (págs. 91 y sigs.), y RODRÍGUEZ SÁINZ: *El nuevo impuesto sobre la renta mexicano* (págs. 1.077 y sigs.).

frute de los beneficios, la compatibilidad de dichos beneficios entre sí y con los demás de carácter fiscal concedidos por las Leyes, así como los títulos y fincas que puedan integrar el patrimonio familiar, la valoración de los mismos y de sus rendimientos, los plazos de tenencia, condiciones de sustitución de unos bienes por otros y las obligaciones formales que los contribuyentes deban cumplir» (3).

La Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de diciembre de 1966, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* del día 19 siguiente—en uso de dicha autorización—, regula fiscalmente el PFp. tratando en una primera parte—I—del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas—normas 1.^a a 7.^a—; en una segunda—II—, del Impuesto General sobre las Sucesiones—normas 8.^a a 15—, y en una parte final—III—, sobre la aplicación de los beneficios: norma 16.

La Sección de Derechos Reales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado ha informado, interpretando la citada Orden, sobre:

I. Prueba del cultivo o explotación directa del Patrimonio Familiar Agrícola.

II. Integración del Patrimonio Familiar Agrícola.

III. Regla 11 de la Orden ministerial sobre compatibilidad de los beneficios del Patrimonio Familiar Agrícola y Mobiliario.

Nos limitaremos al estudio del PFp desde el punto de vista jurídico-fiscal y especialmente con relación al Impuesto General sobre las Sucesiones (4). Pero consideramos conveniente hacer re-

(3) El artículo 19 del citado Decreto-Ley señala que la base del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los actos de emisión y cancelación de obligaciones, podrá bonificarse hasta un 95 por 100 en las condiciones que se determinen por el Ministerio de Hacienda, cuando el plazo de amortización de las obligaciones no sea superior a diez años y siempre que, además, cumplan con cualquiera de los dos requisitos que señala.

(4) Considerando, como dice BAS Y RIVAS (en su *Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes*, 2.^a ed., 1960, págs. 59 y sigs.), que en todos los impuestos, en general, hay exenciones que no son exclusivamente puras (objetivas o subjetivas), sino de carácter mixto (subjetivas condicionadas objetivamente y objetivas condicionadas subjetivamente), podríamos entender que la exención del PFp en el Impuesto de Sucesiones es objetiva condicionada subjetivamente, ya que el elemento que actúa de *conditio juris* de la exención (el PFp) es objetivo. Pero examinando detalladamente la regulación legal de

ferencia al hecho imponible exento a través de los conceptos de acto sujeto y no sujeto.

EL HECHO IMPONIBLE: ACTOS SUJETOS, NO SUJETOS Y EXENTOS

Desde el punto de vista de cualquier rama del Derecho y, por tanto, del Derecho tributario, la realidad social se divide en dos partes: una, a la que trasciende ese Derecho, que, en consecuencia, la convierte en realidad jurídica (tributaria), y otra, aquella realidad extraña a ese mismo Derecho, que será, respecto de él, extrajurídica. Ambas realidades, jurídica y extrajurídica, coinciden con la clásica distinción fiscal de actos sujetos y no sujetos. En los primeros—que son los hechos imponibles—la situación de hecho (acontecimiento material, acto o negocio jurídico, etc.) origina por voluntad de la Ley fiscal—*ex lege*—(artículo 28 de la Ley General Tributaria de diciembre de 1963, en adelante, LGT) «el nacimiento de la obligación tributaria», por ser ese presupuesto de hecho una manifestación económica interesante para la imposición.

Los actos no sujetos, en cambio, no tienen existencia fiscal, porque la situación de hecho que representan no genera obligación tributaria. Únicamente por la extensión cada vez mayor del Impuesto a los múltiples supuestos de la realidad y por la íntima conexión con los actos sujetos, de los que pueden ser apariencia, el Derecho fiscal se refiere a ellos para excluirlos de su órbita, «completando así la determinación concreta del hecho imponible» (artículo 29, LGT).

Los actos exentos son actos sujetos, porque su situación de hecho es la del presupuesto de la obligación tributaria, si bien, por excepción—privilegio—que atiende a motivos especiales—política—, la Ley del Impuesto les exime del tributo que sin esta exención

esta exención veremos que la intervención de unas personas (los sujetos pasivos beneficiarios), obligadas a tributar si no se les exceptuara del impuesto, es requisito indispensable de la exención del PFp, lo que la convierte en subjetiva condicionada objetivamente.

debería satisfacerse. Sólo la Ley, que del hecho imponible genera la obligación tributaria, puede exceptuar ésta en determinados supuestos, mediante «establecimiento... y prórroga de las exenciones» [artículo 10, b), LGT]. Pero será también la Ley Fiscal la que defina el acto exento—cuyo presupuesto de hecho es realidad juridico-tributaria—a través de la definición previa del acto sujeto [hecho imponible, artículo 10, a), LGT], cuyo concepto, con relación a la exención del PFp., es indispensable conocer (5)

EL HECHO IMPONIBLE EXENTO

Como señala SÁINZ DE BUJANDA (6), casi toda la doctrina distingue dos elementos fundamentales del hecho imponible: uno, objetivo; otro, subjetivo. El primero es el presupuesto objetivo del impuesto, situación de hecho sobre la que el tributo recae. El segundo, elemento subjetivo, es la relación fáctica o jurídica en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo en relación con el presupuesto objetivo.

Partiremos de la distinción de ambos elementos en el hecho imponible exento que estudiamos.

I. *Elemento objetivo.*

El hecho imponible exento por DL y OM del PFp. es el acto sujeto al Impuesto General sobre las Sucesiones, o sea, «las adquisiciones, a título de herencia o de legado, de toda clase de bienes radicantes en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieren de cumplirse y las que afecten a bienes muebles sitos fuera de él, cuando el causante o causahabiente sean españoles» [artículo 12¹, a), de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, en adelante, LRT].

(5) Sobre el hecho imponible, véase SÁINZ DE BUJANDA, *Análisis jurídico del hecho imponible*, en «R. D. F.», 1965, págs. 769 y sigs., y 1966, págs. 35 y sigs. y 343 y sigs.

(6) Ob. cit., «R. D. F.», 1965, págs. 837 y sigs.

La concreción del acto sujeto y, en consecuencia, del exento, a las adquisiciones por herencia o legado nos plantea el problema de si el beneficio del PFp. puede aplicarse a las donaciones y renunciaciones.

a) *Donaciones.*

Antes de LRT 1964, como decía BAS y RIVAS (7), la equiparación entre herencias y donaciones en el Impuesto de Derechos Reales era casi absoluta: las donaciones tributaban «como las herencias» (artículo 29 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, en adelante, RIDR) (8).

El artículo 153 de LRT 1964 sujeta las donaciones al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las cuales únicamente «tributarán por las Tarifas del Impuesto General sobre las Sucesiones», rompiéndose así la unidad fiscal antes existente de las transmisiones a título gratuito.

Calificando el presupuesto del hecho imponible (donación) conforme a su verdadera naturaleza jurídica (contrato)—artículo 25 de LGT—ha de excluirse a la donación de la exención del PFp., quizá porque en Derecho fiscal es hoy más trascendente, como lo ha sido siempre en Derecho civil, la distinción actos *inter vivos* y *mortis causa* que la de actos onerosos y lucrativos.

Este punto de partida vincula toda interpretación posterior, y, en consecuencia, la donación de bienes del PFp. hecha por su titular al cónyuge o descendientes no goza de los beneficios de la exención que comentamos.

b) *Renunciaciones.*

Partiendo de la concepción civilista que sólo admite las renunciaciones abdicativas y gratuitas (y no las traslativas u onerosas, que

(7) *Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes*, 2.ª ed., 1960, págs. 692 y sigs. Véase también ALVAREZ BELTRÁN: *Las donaciones en la Ley de Reforma Tributaria*, en esta REVISTA, 1965, págs. 387 y sigs.

(8) Excepto en el plazo de presentación a liquidación, la forma—muerte del causante y escritura pública—y el término de prescripción.

son verdaderas transmisiones en forma de renuncia), consideramos que la renuncia a la herencia o al legado, pura, simple y gratuita, y que produzca el acrecimiento en favor de los demás coherederos o colegatarios (artículo 1.000, 3.º, del Código civil, en adelante, Cc), no debe equipararse a la donación y, en consecuencia, la exención del PFP. puede aplicarse siempre que los favorecidos por la renuncia y los renunciantes tengan la consideración de beneficiarios de la dicha exención (artículo 155, 6.º, LRT).

La renuncia de uno de los cónyuges o de los causahabientes del premuerto a la liquidación de la sociedad legal de gananciales tampoco se opone a que se conceda la exención, siempre que el renunciante y los favorecidos por la renuncia sean beneficiarios del PFP., ya que siendo la dicha sociedad de gananciales «una mancomunidad sin cuotas entre marido y mujer, la renuncia provoca el acrecimiento de la porción renunciada al otro u otros titulares» (9).

No es obstáculo a esta interpretación el que «las transmisiones que por disolución de la sociedad conyugal se hagan a los cónyuges en pago de haber de gananciales» estén reguladas y, por tanto, de no estar exentas, sujetas, por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (artículo 146, 16, LRT 1964), porque no hay verdadera liquidación de la sociedad conyugal y consiguientes adjudicaciones por este concepto «cuando, disuelta la sociedad, hayan renunciado a sus efectos y consecuencias en tiempo hábil uno de los cónyuges o sus causahabientes» (artículos 1.418, 1.º, Cc, y 22, 8º y 9º, RIDR).

A) *El causante del patrimonio familiar protegido.*

Toda adquisición a título de herencia o de legado surge por fallecimiento de una persona (causante).

Para la exención del PFP. se exigen determinadas condiciones al causante en relación a los bienes de ese patrimonio, pero no se distingue entre causantes españoles y extranjeros.

(9) Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 2 de febrero de 1960.

Conforme al artículo 121, a), LRT 1964, se aplica el Impuesto de Sucesiones—sin perjuicio de los convenios internacionales con otros Estados (artículo 123, 8.º, LRT, en relación con el 146, 9.º)—a las herencias y legados de bienes sitos en territorio nacional (muebles, inmuebles, derechos, acciones y obligación que en este territorio hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieren de cumplirse), y también a las que se efectúen de bienes muebles sitos fuera del mismo territorio, cuando el causante o causahabientes sean españoles. Por tanto, pudiendo gravar el Impuesto de Sucesiones herencias de causantes extranjeros, no debe excluirse la aplicación de los beneficios fiscales del PFp. Luego estudiaremos el supuesto de beneficiarios extranjeros.

B) *Bienes integrantes del patrimonio familiar protegido.*

La norma 9.ª OM señala que el PFp. «habrá de estar integrado por valores o por fincas rústicas», regulando a continuación dos especies de este patrimonio, según su objeto: PF Mobiliario (PFM) y PF Agrícola (PFA).

El primero—PFM—es considerado más importante, como lo demuestran no sólo la redacción literal del artículo 15 DL—que le estudia en primer lugar y luego aplica los mismos beneficios al PFA—, sino la misma finalidad del dicho DL—estimulos al ahorro—e incluso los menores condicionamientos que para la concesión de la exención se imponen al PFM.

a) *Patrimonio familiar mobiliario.*

Los bienes gravados (ahora exentos) en el PFM son los valores mobiliarios, títulos-valores emitidos generalmente en serie, preferentemente causales, en los que el carácter más destacado es el jurídico obligacional—o de estar dirigidos al pago de sumas de dinero—, que puede ser exclusivo (obligaciones simples) o concurrente con el jurídico real (obligaciones hipotecarias) o con el jurídico personal (acciones).

Pero, como veremos, los beneficios fiscales no se aplican a todos los valores, sino sólo a los que reúnan una condición especial: tener cotización calificada en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.

b) *Patrimonio familiar agrícola.*

a') *Fincas rústicas.*

Los bienes objeto de este patrimonio son las fincas rústicas, concepto que, en principio, es opuesto al de finca urbana. Pero la distinción entre ambas especies de inmuebles no es tajante en nuestro Derecho.

La doctrina y la jurisprudencia han señalado varios criterios diferenciativos. Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1944 y 6 de noviembre de 1947 declaran que, a base del artículo 2.º de la Ley de Arrendamientos Rústicos de 15 de marzo de 1935, completada por Disposiciones referentes al Catastro, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, singularmente en materia de retracto de colindantes; por Resoluciones de la Dirección General de los Registros y por la doctrina científica, se puede llegar a la conclusión de que el predio rústico se distingue del urbano:

- 1.º Por su situación o emplazamiento en el campo o población.
- 2.º Por el aprovechamiento o destino: explotación agrícola o forestal, frente a vivienda, industria o comercio.
- 3.º Por la preponderancia de uno de estos elementos, si ambos concurren en un mismo predio, o por la razón de dependencia que entre ellos exista, como principal el uno y accesorio el otro.

Las concesiones administrativas o propiedades especiales de tipo rústico—como las aguas y las minas—no se comprenderán en la exención del PFp., porque el DL y la OM comentados la limitan a «las fincas rústicas» y, conforme al artículo 23, 2, LGT, «los términos empleados se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda», no admitiéndose «la analogía

—según el artículo 24, 1, de la misma LGT—para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones».

Sin perjuicio de la prueba correspondiente en contrario, creemos que, en general, el concepto de finca rústica a los efectos de la exención del PFp. hay que limitarlo a las calificadas como tales en el Catastro de Riqueza Rústica de la Hacienda Pública, por las razones siguientes:

1.^a La norma 4.^a OM señala que «se considera rendimiento del PFA, a efectos del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, la base imponible de la Contribución Territorial Rústica.

2.^a La norma 10, c), OM nos dice que «se computará el valor comprobado...», obteniéndose éste por los medios de comprobaciones de valores que luego veremos, basados generalmente en la calificación que resulte del Catastro de Rústica.

En consecuencia, toda finca que no figure como rústica en el Catastro, salvo prueba en contrario, no será tenida en cuenta en valor comprobado del PFA y en la exención subsiguiente (10).

b') *Sitas en territorio nacional.*

Un condicionamiento más que la norma 9.^a, c), OM exige para la exención del PFA es que las fincas rústicas estén «sitas en territorio nacional». Esta exigencia es consecuente con la motivación política del DL creador del PFp., disposición de Ordenación económica que trata de estimular el ahorro, que debe limitar su ámbito territorial de aplicación a las fincas sitas en nuestra nación.

(10) Por la indicada circunstancia de figurar en el Catastro de Riqueza Rústica, gozarán, en principio, de la exención del PFp., «las edificaciones de carácter agrario que, situadas en predios rústicos, sean indispensables para la explotación de los mismos» [art. 3.º, d)], del texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, aprobado por Decreto de 23 de julio de 1966, núm. 2.230/1966).

C) *Relación jurídica entre el causante y los bienes del patrimonio familiar protegido.*

El artículo 15 DL limita la exención a los valores «poseídos» y a las «fincas rústicas» del «patrimonio» del causante. La OM señala en su norma 9.ª, a), que «PFp. habrá de estar integrado por valores o por fincas rústicas pertenecientes al causante en *pleno dominio*, cualquiera que sea su título de adquisición».

No importa, por tanto, el título por el que el causante haya adquirido los bienes objeto del PFp. (título oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*), pero sí que éstos deben pertenecerle en pleno dominio.

Partiendo de la interpretación estrictamente jurídico-civil que el artículo 25 LGT nos impone, el concepto «pleno dominio» se contrapone a la propiedad limitada o gravada; no a la propiedad cuya titularidad corresponde a varias personas (copropiedad), sino a las limitaciones del dominio, referidas a los dos fundamentales grupos de facultades: las materiales y las jurídicas. Estas no serán, en general, obstáculo a la concesión de la exención, porque no se dará el supuesto de transmisión hereditaria. En cambio, la limitación en las facultades de uso y disfrute del dominio, que divide a éste en usufructo y nuda propiedad, impedirá la exención, tanto si los bienes corresponden al causante como usufructuario que como nudo propietario, puesto que no le pertenecen en pleno dominio, sino como *pars domini* (artículo 150, 9, LRT 1964).

La cotitularidad del causante con otras personas en el pleno dominio de los bienes objeto del PFp.—copropiedad—, que, como dijimos, no es limitación del dominio, no obstará a la exención en la participación proindiviso que pertenezca al dicho causante si éste cumple la condición de cultivo o explotación directa, a que luego aludiremos.

Y en cuanto a los bienes gananciales del causante y su cónyuge viudo, creemos debe formar parte del PFp. la mitad del valor comprobado de esos gananciales. Así lo entiende la Sección de Derechos Reales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado en la información mencionada, al decir que «para el cómputo del

PF habrá de atenderse exclusivamente al haber hereditario del causante y, por consiguiente, con exclusión de la mitad de los gananciales que corresponden al cónyuge supérstite, así como a los bienes privativos de éste; en consecuencia, será la cuantía de dicho haber la que sirva para determinar si hay o no lugar a conceder la exención, y en caso afirmativo, el PF privilegiado sólo podrá referirse a bienes que integren el repetido haber».

D) Condiciones especiales en cada clase de patrimonio familiar protegido.

a) En el patrimonio familiar mobiliario.

La condición necesaria para gozar del beneficio fiscal es que los valores «tengan cotización calificada en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio» (artículo 15 DL), sin que obste sean «públicos o privados», «de renta fija o variable» (mismo artículo 15 DL).

El concepto «cotización calificada en Bolsa» fue creado por el Decreto-ley de 30 de abril de 1964—número 7/1.964—«para aquellos valores que satisfagan plenamente las exigencias de un mercado más perfecto» (Preámbulo del dicho DL 7/1964).

El artículo 22 del mismo Decreto-ley dice que «la cotización oficial de los títulos-valores en las Bolsas de Comercio podrá ser simple o calificada. Para que se dé esta última será preciso que concurren las características de volumen y frecuencia de contratación que reglamentariamente se exijan».

La Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de noviembre de 1966—publicada en el *Boletín Oficial del Estado* de 30 del mismo mes—, considerando «conveniente fijar las características necesarias» de esos títulos-valores con cotización calificada (Preámbulo de la Orden citada), exige que las Sociedades emittentes «presenten en la Bolsa unos índices de frecuencia y de volumen de contratación» no inferiores a los que señala en las normas 1.^a y 2.^a.

«La declaración de cotización se hará—según dispone la norma 3.^a de dicha Orden—por el Ministerio de Hacienda, a propuesta

de la Bolsa Oficial de Comercio ante la cual lo haya solicitado la Sociedad interesada, la que debe aportar cuantas pruebas acrediten su derecho»; y «aprobada la propuesta por el Ministerio, se publicará en el *Boletín Oficial del Estado* y se comunicará a la Sociedad peticionaria, a todas las Bolsas y a la Junta Central de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio».

Conforme a la norma 8.ª de la misma Orden, «las Juntas Sindicales cuidarán de resaltar debidamente en sus actas de cotización y en los correspondientes Boletines de Cotización Oficial los títulos objeto de cotización calificada».

Y en cuanto a «los valores emitidos por el Estado o avalados por el mismo»—señala la norma 9.ª de la misma Orden—que, «por el solo hecho de su inclusión en la cotización oficial, disfrutarán de todas las ventajas inherentes a la cotización calificada».

b) *En el patrimonio familiar agrícola.*

Un requisito especial del PFA es el de que las fincas rústicas objeto del mismo hayan sido «cultivadas o explotadas directa e ininterrumpidamente por el causante» [artículo 15 DL y norma 9.ª, c), OM].

El cultivo o explotación directa es un concepto jurídico-civil que el legislador fiscal ha tomado de la Ley de Arrendamientos Rústicos.

Fue la Ley de 15 de marzo de 1935 la que creó esta figura, concediendo al propietario el poder enervar el derecho de prórroga del arrendatario, si dispone de su finca para llevarla en explotación directa por sí o por su cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos (artículo 11 de dicha Ley).

La Ley de 28 de junio de 1940, manteniendo y regulando más ampliamente esa facultad de enervar la prórroga, en base de los dictados de la jurisprudencia, definió el cultivo o explotación directa en idénticos términos a como lo hace la norma 9.ª, c), OM, diciendo: Se entenderá que el causante «cultivaba o explotaba directamente las fincas cuando viniese asumiendo los riesgos totales de la empresa agrícola, sufragando los gastos a que la misma diere lugar» (artículo 6.º de dicha Ley).

La Ley de 28 de julio de 1942 creó en los arrendamientos protegidos la figura más condicionada del cultivo directo y personal, tanto respecto al arrendador como del arrendatario, «cuando las operaciones agrícolas se realicen materialmente por éste, o aquél o por los familiares, en su sentido más amplio, que con él convivan bajo su dependencia económica, no utilizando asalariados más que circunstancialmente, por exigencias estacionales del cultivo, y sin que en ningún caso el número de obradas de estos asalariados exceda del 25 por 100 del total que sea necesario para el adecuado laboreo de la finca».

De la comparación entre las anteriores disposiciones resulta que en el cultivo o explotación directa:

1. Las operaciones agrícolas pueden realizarse materialmente, en su totalidad incluso, por el propietario (causante), por sus familiares o por otras personas, que pueden ser asalariados.
2. Es requisito esencial que el propietario asuma los riesgos totales de la empresa agrícola, sufragando los gastos de la misma.

Por excepción, la aparcería—a los efectos de la exención del PFp., según dispone el párrafo último de la norma 9.^a, c), OM—no tendrá la consideración de explotación o cultivo directo.

La aportación de las fincas a Cooperativas agrícolas, Grupos Sindicales y otras Asociaciones similares de explotación no se opone al cultivo directo, porque el propietario asume en la parte correspondiente los riesgos de la explotación, pero puede privar de la exención del PFp. si se equipara a la aparcería (11).

Por último, aunque interpretando literalmente la OM, en caso de explotación directa por el marido de las fincas parafernales de su esposa o de las gananciales del matrimonio, cuya mitad en liquidación pertenece a cada cónyuge, daría lugar en la herencia de la esposa, no se otorgase exención del PFp, ya que la causante—esposa fallecida—no cultivaba directamente las fincas, entende-

(11) Las disposiciones contenidas en los artículos 11, 12 y 13 del Decreto-Ley de 3 de octubre de 1966, que otorgan beneficios a Empresas y Sociedades agrarias, parecen inducirnos a la conclusión de que la aportación de las fincas rústicas a cualquier entidad no es suficiente para privar de la exención del PFA.

mos que tal interpretación choca con la finalidad de la exención, que debe concederse, porque el marido, cuando asume los riesgos de la explotación directa de fincas propias de su esposa o de las gananciales, lo hace como administrador de la sociedad conyugal, pero en interés de ambos esposos e incluso en «representación» de los dos, o mejor, de la sociedad conyugal (artículos 59, 60, 1.348 y 1.421 del Código civil).

E) Plazos de tenencia de los bienes.

Es éste uno de los requisitos necesarios para la exención que el DL dejó a determinar por el Ministro de Hacienda. La OM señala dos plazos distintos para las dos especies de PFp.

a) En el patrimonio familiar mobiliario.

La norma 9.^a, b), OM, exige que los valores mobiliarios tengan cotización calificada en Bolsa a la fecha del fallecimiento del causante, «siempre que hubiesen pertenecido a éste durante los seis meses anteriores a su defunción».

El plazo de tenencia se refiere, por tanto, a la titularidad en propiedad—pertenencia—al causante, no a la cotización calificada en Bolsa. Puede darse, entonces, el caso de que los valores sin cotización calificada al tiempo de la adquisición por el causante obtuviesen esa condición bursátil dentro de los seis últimos meses anteriores al fallecimiento del mismo y habría que entender cumplido el requisito del plazo de tenencia a los efectos de conceder la exención.

b) En el patrimonio familiar agrícola.

La citada norma 9.^a, c), OM limita la exención a las fincas rústicas pertenecientes al causante, cultivadas o explotadas directa e ininterrumpidamente por el mismo «durante el período mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de su fallecimiento».

Aquí el plazo de tenencia se refiere sólo al cultivo o explotación directa e ininterrumpida, no a la pertenencia, en pleno dominio, al causante. Por tanto, la exención sería aplicable al supuesto de que explotando el causante las fincas en forma directa e ininterrumpida, no como titular en pleno dominio, sino en otro concepto (usufructuario, arrendatario, etc.), durante el año anterior al fallecimiento, adquiere antes de morir el dicho pleno dominio de esas fincas.

c) Condiciones de sustitución de unos bienes por otros.

También dejó el DL a determinar por el Ministro de Hacienda las condiciones de sustitución de unos bienes por otros. La OM sólo regula la sustitución respecto a valores mobiliarios, señalando que «para el cómputo de este plazo de tenencia—seis meses—se admitirá la sustitución de unos valores por otros siempre que entre la enajenación o amortización y la adquisición no medie un plazo superior a dos meses» [norma 9.^a, c), apartado 2.º, OM].

No parece, pues, admisible a efectos de la exención del PFp. la sustitución de unas fincas rústicas por otras, ni la de éstas por valores o viceversa, dentro de los plazos señalados. Quizá la palabra «ininterrumpidamente» del apartado c) de la norma 9.^a de OM quiere decir que el Ministro de Hacienda usó de la autorización concedida por el DL para determinar las condiciones de sustitución en el PFA, en el sentido de no admitir subrogación en los bienes objeto de este patrimonio, por ser condición esencial el cultivo directo en todo un ciclo agrícola.

F) Límites cuantitativos del patrimonio familiar protegido.

Podemos distinguir los siguientes:

a) *Cuantía de la exención.*

La cuantía de la exención es la del valor comprobado del PFp. Así, el artículo 15 DL, aunque habla de «valor comprobado» del PFA, dejó a determinar por el Ministro de Hacienda la valoración de los títulos y fincas que puedan integrar el PFp. Y la norma 10, c), OM señala que «se computará el valor comprobado..., salvo que el declarado... fuese superior». Más adelante estudiaremos la forma de valorar el PFp.

b) *Límite a la cuantía de la exención.*

La norma 10, a), OM, conforme dispuso el artículo 15 DL, nos dice que «la cuantía del PFp. no podrá exceder de 600.000 pesetas. Esta cifra se incrementará en 60.000 pesetas por cada hijo legítimo o por cada stirpe de descendientes legítimos a quienes la Ley llame a suceder por derecho de representación».

Por tanto, caso de que el cónyuge herede a su causante sin que concurren a la sucesión hijos o descendientes legítimos, la exención máxima es de 600.000 pesetas. Con hijos o descendientes legítimos, o bien heredando éstos sin el cónyuge, la exención máxima será también de 600.000 pesetas, más 60.000 pesetas por cada hijo o stirpe de descendientes legítimos que representen al hijo premuerto.

La palabra «derecho de representación» hay que entenderla no en sentido técnico jurídico—civilmente y por lo general el derecho de representación sólo se da en la sucesión intestada—, sino en su acepción vulgar. Podemos trasladar aquí los razonamientos que BAS Y RIVAS (12) mantenía en la interpretación del supuesto de que los nietos sucedieran a sus abuelos por derecho de representación durante la vigencia de la anterior legislación del Impuesto de Derechos Reales (número 30 de la Tarifa) (13).

(12) En ob. cit., págs. 722 y sigs.

(13) Si por disposición testamentaria sucedan al abuelo (causante) nietos, viviendo el padre, al que representarían si hubiese premuerto, se concederá igualmente la exención del PFp a esos nietos si adquieren bienes del dicho PFp; pero no se aumentarán en el límite de la cuantía las 60.000 pesetas,

c) *Límites a la concesión de la exención.*

La norma 10, b), OM señala que «la exención no será aplicable si el total haber hereditario del causante excede del doble de la cantidad que, en cada caso, y de conformidad con el apartado anterior, constituya el límite máximo del PF».

«A efectos de este cómputo—señala el apartado segundo de la norma 10, b) citada—no se incluirá en el valor comprobado del haber hereditario del causante el de la vivienda que, siendo de su propiedad en todo o en parte, viniera sirviendo de hogar familiar del mismo y constituyendo su domicilio habitual en la fecha de su fallecimiento. En ningún caso podrá excluirse del cómputo por este concepto más de una vivienda.»

Una interpretación aislada y literal de la disposición comentada nos obligaría a que se aplicase en igual forma esta limitación del doble del haber a las dos especies de PF M o A: la exención se concederá siempre que «el total haber hereditario del causante no exceda de la cantidad que, en cada caso, y de conformidad» con los límites de cuantía de la exención (según el número de hijos o descendientes), constituya el límite del PF, o sea, 1.200.000 pesetas si hereda como único beneficiario el cónyuge y 120.000 pesetas más por cada hijo o estirpe de hijo, caso de que concurren éstos o hereden solos.

Pero al relacionar la citada norma 10, b), OM con el artículo 15 DL resulta que este precepto sólo concede la exención en el PFA a aquellos causantes cuyo patrimonio esté constituido «exclusiva o principalmente por fincas rústicas». En consecuencia, respecto al PFA, los beneficios fiscales no se aplicarán a las herencias cuyos causantes tengan bienes de otras clases que no sea PFA—excluida para este cómputo la vivienda-hogar familiar—cuyo valor exceda del correspondiente al dicho PFA, ya que entonces su patrimonio no será «principalmente» rústico.

Para compaginar ambas interpretaciones entendemos:

más correspondiente a la estirpe de descendientes legítimos, puesto que la Ley no les llama a suceder por derecho de representación.

1. Que la primera es aplicable a todo supuesto de PFp., sea Mobiliario o Agrícola.
2. Que la segunda es especialmente referida al PFA.

La motivación del DL de creación PFp. nos lleva a la misma conclusión. En la agricultura parece exigirse una dedicación, casi una profesionalidad, de forma que los ingresos derivados de la explotación de las fincas rústicas constituya el único o principal medio de vida del causante.

Otra interpretación daría lugar a que consideráramos que el DL ha sido derogado por la OM, ya que la autorización dada al Ministro de Hacienda para determinar las condiciones y requisitos de la exención no comprende la posibilidad de extender la exención a sucesiones de causantes cuyo patrimonio no esté constituido exclusiva o principalmente por fincas rústicas (14).

d) *Valoración de los bienes del patrimonio familiar protegido.*

Según la norma 10, c), OM, «para la fijación de los límites cuantitativos señalados en los dos apartados anteriores se computará únicamente el valor comprobado de los bienes que integren el haber hereditario del causante, referido a la fecha de su fallecimiento, salvo que el valor declarado de dichos bienes fuese superior». Es, por tanto, el valor comprobado—y el declarado, si fuere mayor—el que se tendrá en cuenta no sólo para la cuantía de la exención, sino también para conocer el límite de esta cuantía [norma 10, a), OM], así como el límite a la concesión de la exención [norma 10, b), OM].

Esta disposición es consecuente con la de los artículos 8.º de la Ley IDR y 61 de su Reglamento (declarados vigentes para Impuesto sobre Sucesiones por el artículo 150, L, LRT 1964), según los cuales la base liquidable será el valor, conforme a comprobación administrativa, si fuese mayor que el declarado por los interesados.

(14) No puede decirse que el DL sea una disposición general programática (como respecto al PF ha sido el Fuero de los Españoles), ya que rige, en cuanto a la exención comentada, desde el día 5 de octubre de 1966.

Los medios de comprobación, de acuerdo con las disposiciones de la LRT 1964 y la Ley y Reglamento IDR citados, son:

a') *Para valores mobiliarios.*

«En las transmisiones de títulos-valores servirá de base el valor efectivo que resulte de la cotización de Bolsa, y en las plazas en que no exista, de la realizada con intervención de Corredor de Comercio del día en que tenga lugar la adquisición (fecha del fallecimiento del causante) o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen cotizado, dentro del trimestre precedente, sin perjuicio de la comprobación administrativa.» (Artículo 150 LRT 1964.)

Caso de que los títulos no se hubiesen cotizado en Bolsa durante el trimestre anterior a la fecha del fallecimiento del causante, pero sí en los primeros tres meses de los seis anteriores a dicha fecha—para poderse admitir la exención del PFP.—(15), hemos de acudir al artículo 64, 2.º, RIDR 1959, según el cual «si se tratase de valores que no se hubiesen cotizado en el trimestre precedente a su transmisión..., las Oficinas Liquidadoras fijarán la base por los medios de valoración que la Administración tenga señalados a los efectos de cualquier otro Impuesto que grave los títulos o que deba satisfacer la entidad que los emitió, sin perjuicio de la comprobación administrativa con arreglo al número 15 del apartado 2.º del artículo 80 de este Reglamento», o sea, mediante «los balances y datos de que disponga la Administración a efectos de los Impuestos que graven a las Empresas o Sociedades respectivas...»

b') *Para fincas rústicas.*

De los medios de comprobación de valores señalados por los artículos 174 LRT 1964 y 80 RIDR (declarado aplicable por el

(15) Es difícil pueda darse este supuesto en títulos con cotización calificada, cuyo índice mínimo de frecuencia de cotización, según la norma 1.ª de la Orden de 28 de noviembre de 1966, ya citada, es de un mínimo de días no inferior al 60 por 100 de sesiones de Bolsa durante el año.

artículo 174 LRT citado) destacaremos los tres siguientes, llamados «preferentes», entre los medios «ordinarios» de comprobación:

Primero. Padrón o amillaramiento de la riqueza territorial.

Segundo. Registros Fiscales o trabajos catastrales debidamente aprobados.

Tercero. Precios medios de venta que figuran en las cartillas evaluatorias a que se refiere la Orden de 10 de julio de 1957.

Además, puede acudirse a los demás medios ordinarios que sean aplicables por la naturaleza de los bienes, como lo es la valoración por funcionario técnico al servicio de la Administración (artículo 80, 12. RIDR) e incluso al extraordinario de la tasación pericial (artículos 81 y 90 a 99, RIDR).

G) Compatibilidad de los beneficios fiscales del patrimonio familiar protegido.

El DL dejó a la determinación del Ministro de Hacienda la compatibilidad de los beneficios fiscales del PFp. entre sí—Mobiliario y Agrícola—y con los demás de carácter fiscal concedidos por las Leyes. Hemos de distinguir, por tanto, dos supuestos:

a) Compatibilidad de los beneficios fiscales del patrimonio familiar mobiliario y agrícola.

La norma 11 OM señala que la exención «sólo podrá aplicarse en cada herencia a una de las dos modalidades de PF» (Mobiliario o Agrícola). El legislador ha querido conceder una exención máxima de 600.000 pesetas—más 60.000 por cada hijo o estirpe de hijo—, cualquiera que sea el objeto de PF, fincas rústicas o valores mobiliarios.

Consecuente con este principio, el párrafo segundo de la dicha norma 11 OM nos dice: «No obstante, cuando ninguna de tales modalidades alcance la cuantía máxima prevista en el apartado a)

de la norma 3.^a podrán computarse bienes de ambas hasta alcanzar el referido límite.»

No hay, pues, dos exenciones, una por PFM y otra por PFA, sino una sola exención con modalidades o especies de objeto, y, en consecuencia, no llegando ninguna de las dos clases de PF a la cantidad límite correspondiente, se admite el cómputo de la otra clase de PF hasta esa cifra.

Surge entonces el problema siguiente: ¿Por qué bienes se empezará el cómputo? La determinación de esos bienes que se computarán primeramente ¿puede deducirse de la Ley o es facultad de la Oficina Liquidadora o del contribuyente?

El hecho de que el PFM esté regulado, en primer lugar, tanto en DL como en la OM no puede considerarse como un indicio para atribuir preferencia al cómputo de los valores mobiliarios.

No hay ninguna disposición en el DL ni en OM que atribuyan esta facultad a la Oficina Liquidadora. Y, en consecuencia, queda a la voluntad del contribuyente el señalar qué bienes—valores o fincas—deben computarse primeramente.

Así lo entiende la Sección de Derechos Reales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, que en el informe mencionado señala que: «ante la ausencia de un precepto que especialmente lo limite, parece aconsejable atribuir a los interesados la facultad de designar los bienes que deben computarse para alcanzar el límite del PF, cuando ni el mobiliario ni el agrícola queden completados. Tal solución—añade—está en armonía con lo prevenido en la regla 13, la cual faculta a los interesados para la designación de los bienes que a su juicio integren aquél».

b) *Compatibilidad de los beneficios fiscales del patrimonio familiar protegido con los demás concedidos por las Leyes.*

La norma 14 OM nos dice que «la exención concedida al PF será compatible con cualquier otra prevenida en la legislación reguladora del Impuesto General sobre las Sucesiones».

De las exenciones contenidas en el artículo 123 LRT 1964 tendrá contacto con la del PFp.—y, por tanto, se planteará el problema de su compatibilidad—la regulada en el número primero de

dicho artículo: «Adquisiciones hereditarias de los ascendientes, descendientes legítimos y cónyuges cuando la total participación de cada uno en la herencia no exceda de 10.000 pesetas. Cuando dicha participación no exceda de 100.000 pesetas, la porción hereditaria correspondiente a las primeras 10.000 estará asimismo exenta».

Siendo compatibles ambas exenciones, entendemos que la exención de participación total hereditaria inferior a 10.000 pesetas se aplicará en el supuesto de que el resto de la participación por cada heredero—deducida la correspondiente a la exención del PFp.—no exceda de la dicha cantidad. Y en caso de que ese resto, excediendo de la mencionada cantidad, no sobrepase las 100.000 pesetas, se concederá la exención de las 10.000 pesetas primeras, aplicando a las demás pesetas sujetas los tipos correspondientes a las letras b) a d) del número 1 de la Tarifa del Impuesto sobre Sucesiones en la LRT 1964.

Otra interpretación traería como consecuencia la incompatibilidad entre las referidas exenciones, ya que si se tiene en cuenta para conceder la exención del artículo 123, 1, LRT citado el valor de la participación hereditaria—sin descontar previamente la cantidad exenta por PFp.—, nunca podríamos aplicar la exención de las 10.000 pesetas; y solamente se podría aplicar la exención de las 10.000 primeras pesetas cuando, dado el número de hijos y el valor del PFp., no excediese la dicha participación de cada uno—comprendido lo exento por PFp.—de 100.000 pesetas.

II. ELEMENTO SUBJETIVO.

Los sujetos pasivos de la exención—seguimos considerando al acto exento como una especie de acto sujeto—a los que la OM llama beneficiarios son «únicamente el cónyuge y los descendientes legítimos del causante titular» del dicho patrimonio (norma 8.ª OM, consecuente con artículo 15 DL).

A) *El cónyuge viudo.*

El cónyuge viudo, ya como legitimario en cuanto a la cuota legal usufructuaria, ya como heredero *ab intestato* e incluso como sucesor por testamento, gozará de la exención hasta la cuantía máxima de 600.000 pesetas cuando no concorra con hijos y no se sobrepasen los demás límites cuantitativos.

Pero como en la sucesión forzosa y en la intestada sólo hereda el viudo si no estuviese separado de su cónyuge, al morir éste, salvo que hubiese mediado reconciliación o perdón (artículo 834 del Código civil), caso de que la separación fuese en virtud de demanda, se deberá esperar el resultado del pleito (artículo 835, 2.º, del Código civil), «con interrupción de todos los plazos establecidos en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales para la presentación de documentos, y empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al en que sea firme la resolución definitiva que ponga término a aquél» (artículo 113 RIDR 1959).

B) *Descendientes legítimos.*

También son beneficiarios de la exención los hijos y los descendientes legítimos que representen a otro hijo premuerto. Ya hablamos de cómo ha de entenderse la «representación».

Siendo la legitimidad la condición jurídico-personal necesaria para la exención, hemos de remitirnos a las disposiciones del Código civil relativas a la filiación. Y así, consideraremos pueden ser beneficiarios tanto los hijos propiamente legítimos, a los que se refiere el artículo 108 del Código civil, como los comprendidos en el 110, a los que PUIG PEÑA llama de legitimidad impropia, equiparándose a estos hijos legítimos los legitimados por subsiguiente matrimonio (artículo 122 del Código civil).

En cambio, por no reunir la condición de legítimos, no gozarán de la exención del PFP los hijos naturales, los adoptivos—sea por adopción plena o menos plena (16)—y, claro está, los ilegítimos

(16) En la LRT 1964, y según el artículo 133, 13, los descendientes natu-

strictu censu. Los descendientes de estos hijos que no gozan de la exención tampoco podrán ser considerados beneficiarios.

C) *Beneficiarios extranjeros.*

La norma 15 OM señala que «los herederos de nacionalidad extranjera podrán disfrutar de los beneficios fiscales a que se refiere esta Orden siempre que acrediten la existencia del principio de reciprocidad a favor de los españoles en sus países respectivos».

La limitación de la exención respecto a herederos extranjeros al principio de reciprocidad en favor de los españoles en su país de origen se debe, posiblemente, a que el legislador fiscal consideró no existen motivos de orden público que impongan la aplicación de la exención del PFp. en todo supuesto.

D) *Concurrencia de los beneficiarios con otras personas.*

Estudiemos separadamente los dos supuestos que regula la norma 12 OM en sus apartados a) y b), ambos consecuencia lógica de la norma 8.ª: sólo son beneficiarios el cónyuge y los descendientes legítimos.

a) *Concurrencia con división del dominio.*

Surge este supuesto cuando los beneficiarios no adquieren el pleno dominio del PFp., sino que éste se divide en usufructo y nuda propiedad e incluso en los casos de sustituciones y fideicomisos, reservas, etc., correspondiendo a personas no beneficiarios algún derecho de los resultantes de la división de la propiedad.

La norma 12, a), OM manifiesta que «cuando los bienes que integran el PF del causante no fueren adquiridos en pleno dominio por su cónyuge o descendientes legítimos, los derechos que a

rales reconocidos y los adoptados plenamente tributan por la misma tarifa (núm. 2); los adoptados menos plenos tributan por la tarifa número 3 (ascendentes y descendientes por afinidad).

éstos correspondan o se les adjudiquen se valorarán según las normas generales del Impuesto de Sucesiones». Por tanto, las disposiciones de los artículos 133, 4.º, y 150, 5.º y 9.º, LRT 1964 serán aplicables a los efectos de determinar la porción de valor correspondiente a los beneficiarios y a las demás personas. Y determinado el valor de cada derecho, la deducción del PFp. se hará sólo de la porción correspondiente a los beneficiarios, conforme veremos a continuación.

b) Concurrencia sin división del dominio.

La norma 12, b), OM señala que «cuando en una sucesión concurren, junto con el cónyuge o descendientes legítimos del causante, personas que carezcan de tal condición, la cuantía de la exención se deducirá de la base de los primeros».

Consecuencia de esta norma es que, tanto en supuesto de que la concurrencia no divida el dominio entre los beneficiarios y las demás personas como en el caso de que dividiéndose el dominio esté ya determinado el valor de los derechos de cada uno, la deducción sólo se hará en la base de los beneficiarios. Luego estudiaremos la forma de girar las liquidaciones en estos casos de concurrencia de beneficiarios y otras personas.

E) Forma de hacer la deducción a los beneficiarios.

El apartado letra c) de la citada norma 12 distingue dos casos:

a) Sin legados específicos de bienes del patrimonio familiar protegido.

En este supuesto «la deducción a efectuar en cada caso en la base imponible se prorrateará entre los beneficiarios de la exención en proporción a su respectiva participación hereditaria, con independencia de las particiones y adjudicaciones que se hicieren del caudal».

El prorrateo del valor comprobado del PFp. se hará entre el cónyuge y los descendientes legítimos, en su caso, teniendo en cuenta únicamente la base imponible total, incluido lo exento y lo sujeto (o sea, el capital transmitido) de cada uno de los beneficiarios. Por tanto, si el valor comprobado de la suma de los capitales transmitidos correspondientes a los beneficiarios excede del valor del PFp. o del máximo exento, o existen en la herencia otros bienes que no gozan de la dicha exención, el resto, después de deducido el valor del PFp., será la base individual sujeta para girar las liquidaciones a cada uno de los dichos beneficiarios. No se tiene en cuenta a los efectos de la exención las particiones y adjudicaciones subsiguientes de los bienes entre los beneficiarios, sin perjuicio, claro está, de los excesos de adjudicación que respecto a los mismos puedan existir, excesos que tributan por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (artículo 133, 15, LRT 1964).

b) Con legados específicos de bienes del patrimonio familiar protegido.

El párrafo último del citado apartado c) de la norma 12 OM señala que «si el testador hubiese ordenado legados específicos de bienes que integren el PFp., la exención se aplicará únicamente al beneficiario adquirente de los mismos».

Es, pues, la voluntad del testador, y en su defecto la Ley reguladora de la sucesión, y no la voluntad de los herederos al hacer la partición de la herencia, la que el legislador fiscal tiene en cuenta a efectos de la exención del PFp. Si el legado especifica los bienes del PFp. respecto a cada legatario beneficiario, a cada uno de ellos aprovechará la exención. Si se legan conjuntamente bienes del PFp. a varios beneficiarios, la deducción respecto a los demás herederos se hará de la parte correspondiente al valor del PFp. legado y entre los legatarios en proporción a su participación en el legado.

OBLIGACIONES FORMALES QUE LOS CONTRIBUYENTES DEBEN CUMPLIR PARA GOZAR DE LA EXENCION

Dado que la mayoría de las obligaciones formales se refieren a justificar ante la Administración determinadas condiciones, es necesario examinemos las disposiciones generales sobre prueba ante el Impuesto.

A) La prueba en el procedimiento de gestión tributaria.

Hasta la publicación de la LGT no existía en nuestro Derecho una regulación orgánica de la prueba respecto al Impuesto. En la sección tercera del capítulo 3.º del título III de dicha Ley—artículos 114 a 119—se contienen las normas fiscales sobre prueba, de las que destacamos las siguientes:

a) *Carga de la prueba.*—Siguiendo la moderna teoría procesalista, el artículo 114 señala que «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». Por excepción, «esta obligación se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria».

b) *Medios de prueba y su valoración.*—El artículo 115 dice: «Serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código civil y en la Ley de Enjuiciamiento civil...»

Por tanto, serán admisibles, en principio, los medios de prueba siguientes: documentos públicos y privados, confesión en juicio, dictamen de peritos, reconocimiento judicial, testigos y presunciones (artículos 1.215 del Código civil y 578 de la Ley de Enjuiciamiento civil).

La valoración de la prueba se hará «conforme a las reglas de la sana crítica» (artículos 609, 632 y 659 de la Ley de Enjuiciamiento

civil y 1.239 del Código civil, que recogen el principio de libre apreciación de la prueba).

Es necesario, no obstante, destacar en este sentido:

Primero. Que dada la base documental del procedimiento de gestión del Impuesto sobre las Sucesiones, formalmente la prueba ha de ser con documentos, generalmente públicos o privados fehacientes, aun cuando este medio formal—el documento—sea la expresión instrumentada de otro medio de prueba.

Segundo. Que teniendo en cuenta que la obligación tributaria no está arraigada entre los españoles como un deber moral ni jurídico, con arreglo «a la sana crítica» el valor de la prueba testifical, *como único o principal medio de prueba*, en materia fiscal es muy dudoso.

Tercero. Que, conforme al artículo 117 LGT, la confesión sólo puede admitirse respecto a supuestos de hecho, no siendo válida cuando se refiera al resultado de aplicar las normas legales.

Cuarto. Que la Ley fiscal puede establecer presunciones *iuris et de iure* prohibiendo la prueba en contrario.

OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN RELACION A LOS ELEMENTOS DEL HECHO IMPONIBLE EXENTO (17)

I. RESPECTO AL ELEMENTO OBJETIVO.

A) *Causante*.

Siendo el fallecimiento del causante el supuesto base de la herencia, los contribuyentes deberán acreditar ese fallecimiento.

(17) Las obligaciones formales necesarias para gozar de la exención, ya se refieran a simples manifestaciones del contribuyente (como el señalar ante la Oficina liquidadora los bienes que integran el PFp), ya a justificar ciertos extremos (como el del cultivo directo e ininterrumpido por el causante), deben cumplirse y sólo pueden cumplirse en el procedimiento de gestión del impuesto ante la Oficina liquidadora, único órgano competente para calificar fiscalmente el acto y conceder o no la exención en un expediente. En consecuencia, si la exención del PFp no es declarada por incumplir el contribuyente esas obli-

con la correspondiente certificación de la inscripción en el Registro Civil, que «hace fe de la muerte y de la fecha, hora y lugar en que acontece» [artículos 81 de la Ley de Registro Civil y 115, 5), 2.º, RIDR] (18).

B) Bienes del patrimonio familiar protegido.

«Los interesados que pretendan acogerse a los beneficios fiscales reconocidos en favor del PF deberán señalar ante la Oficina Liquidadora competente los bienes que, a su juicio, integren aquél» (norma 13, I, OM) (19).

Además, los contribuyentes para gozar de la exención deben acreditar la pertenencia del causante, en pleno dominio, de los bienes del PFp. Si son valores mobiliarios, mediante los mismos títulos o con los resguardos de depósito si los valores se encuentran en poder de otra persona e incluso con la póliza correspondiente del Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio.

Si son fincas rústicas se acreditará el pleno dominio del causante con la certificación del Registro de la Propiedad, la copia de la escritura pública de su adquisición o los documentos privados, que deberán ser fehacientes.

Siendo necesario para la exención del PFp. que se justifique el dominio del causante, consideramos que la facultad que el artículo 145, 3), RIDR concede a las Oficinas Liquidadoras para, «en caso de transmisión de inmuebles, solicitar del transmitente el documento o documentos que justifiquen el título de su derecho» se convierte en obligación para el Liquidador, sin que en este sentido pueda invocarse la presunción de titularidad establecida en favor de la Administración por los artículos 48 y 75 RIDR (19 bis).

gaciones, no se puede luego, en el recurso económico-administrativo o en el contencioso-administrativo, manifestar lo que no se expuso o probar lo que no se justificó en el procedimiento de gestión.

(18) Claro que esta certificación de defunción es de necesaria presentación en la liquidación de toda herencia.

(19) Aunque, como vemos, no es indispensable la solicitud para la exención del PFp; este «señalar» los bienes de dicho patrimonio implica retención, al menos, presunta.

(19 bis) Se ha pretendido exigir la inscripción en el Registro de la Propiedad del dominio del causante titular del PFA, como requisito necesario e indispensable para la concesión de las exenciones fiscales del DL, número

Por los mismos documentos se acreditará generalmente el plazo de pertenencia de los bienes en pleno dominio, plazo que, como dijimos, se refiere a titularidad de los valores, pero no a la titula-

8/1966. de 3 de octubre, fundándose en la analogía existente con otras situaciones, como la de los documentos relativos a viviendas de protección oficial. Y, entonces, considerando a la exención tributaria como beneficio (fiscal), se dice que al igual que en las citadas viviendas el Estado niega la subvención por cada una de las construidas si no se acredita dentro del plazo legal haberse extendido la correspondiente nota de calificación definitiva al margen de la inscripción de la declaración de obra nueva edificada, debiendo entonces liquidarse el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declarado exento provisionalmente, también la Administración —como tercero— puede exigir la mencionada inscripción de las fincas rústicas del PFA a favor del causante.

Pero esta argumentación creemos se opone al artículo 313 de la Ley Hipotecaria, en el cual «la presentación de los documentos o escrituras, a efectos fiscales o tributarios» aunque no estén inscritos en el Registro, se exceptúa de la prohibición general de inadmisión que establece dicho precepto, porque toda exención del Impuesto—beneficio fiscal—es «un efecto tributario».

Por tanto, el dominio del causante del PFA puede acreditarse, no sólo con la certificación del Registro de la Propiedad (o nota de inscripción al pie del título), sino también con las escrituras públicas de adquisición, aunque no estén inscritas, e incluso mediante documentos privados, si bien, para que éstos puedan ser admitidos por la Oficina Liquidadora, deberán contener la correspondiente nota de pago, exención o no sujeción al Impuesto (art. 176 de LRT), la cual nota les da carácter de fehacientes en cuanto a su fecha (artículo 1.227 del Código civil).

En cambio, no consideramos prueba bastante de la propiedad del causante, la presunción derivada de la titularidad a su favor «en los amillaramientos de riqueza, Registro Fiscales o trabajos catastrales», que establecen los artículos 48 y 75 del RIDR y 128 de LRT, y ello, porque se trata de una presunción establecida «para exigir el Impuesto en las transmisiones de bienes y derechos de todas clases que se verifiquen por sucesión hereditaria», no para otorgar exenciones tributarias, y, además, la inscripción de las fincas del PFA en los dichos documentos fiscales no acredita, directa y plenamente, que pertenecen al causante en pleno dominio, durante el plazo de un año anterior a su fallecimiento.

En conclusión, la prueba de dicha titularidad del causante ha de ser documental, ya sea la resultante de la inscripción registral, de la escritura notarial o del documento privado con fecha fehaciente. Quizá deba el Liquidador exigir para conceder la exención del PFA la documentación (inscrita, simplemente notarial, o privada fehaciente) que sea habitual en cada zona, teniendo en cuenta la cuantía del patrimonio, la clase de cultivo de las fincas, etcétera, hasta poder asegurarse de que pertenecen en pleno dominio al fallecido. Así, el supuesto de hecho del artículo 145, 3), RIDR—presentación de los documentos que justifiquen el título del derecho del transmitente (causante)—que normalmente es una facultad de la Oficina Liquidadora, es ahora un requisito que, para gozar de la exención del PFA, deben cumplir los interesados, y, en consecuencia, un deber del Liquidador.

ridad de las fincas rústicas, sino a su explotación directa, como luego veremos (20).

D) *Condiciones especiales en cada clase de patrimonio familiar protegido.*

a) En el PFM la cotización calificada en Bolsa se acreditará generalmente con el mismo Boletín de Cotización Oficial, que habrá de presentarse para la comprobación de valores. También puede acreditarse con el *Boletín Oficial del Estado* en el que se publicó la declaración de cotización calificada o por certificación expedida por Agente de Cambio y Bolsa o Corredor de Comercio.

b) Respecto al PFA, el apartado c) de la norma 9.ª, OM señala que «los interesados vendrán obligados a justificar ante la Administración que las fincas rústicas han sido cultivadas o explotadas directa e ininterrumpidamente por el causante durante el periodo mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de su fallecimiento».

Como no existe en nuestra Patria ningún organismo público ante el que consten de forma inmediata los cultivos o explotaciones directas de las fincas rústicas, ni siquiera a través de la certificación negativa del Registro de Arrendamientos Rústicos—cuya inscripción es hoy voluntaria—, el medio de prueba de este extremo es difícil.

El citado informe de la Sección de Derechos Reales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado dice lo siguiente: «Ante la ausencia de medio de prueba de garantía absoluta se

(20) Siendo necesario, conforme a la norma 10, párrafo 3.º, OM, que la vivienda sea propiedad del causante en todo o en parte y que viniera sirviendo de hogar familiar y domicilio habitual en la fecha de su fallecimiento, a los efectos de excluirla del cómputo para conceder la exención cuando el total haber hereditario excede del doble de los límites de cuantía señalados, para acreditar estas circunstancias bastará: respecto a la propiedad del causante, los documentos mencionados para las fincas rústicas del PFP, y con relación a que esa vivienda sea el hogar familiar, domicilio permanente en la fecha de la muerte, la certificación del Ayuntamiento, acreditativa de la residencia, con indicación de la calle o plaza y número, y piso, en su caso.

prefirió no fijar ninguno con carácter inexcusable, máxime cuando la realidad de las distintas provincias y, dentro de ellas, de los Ayuntamientos habrían aconsejado seguir criterios diferentes. A los medios probatorios consistentes en certificados de los Ayuntamientos, Juntas Vecinales y Hermandades de Labradores y Ganaderos del lugar donde se hallen las fincas cabe añadir uno importante: los recibos de los Seguros Sociales de quienes por cuenta del explotador directo como patrono trabajen en las fincas. Este medio de prueba habrá de ser útil cuando las fincas estén distanciadas unas de otras, circunstancia ésta que no constituye por sí sola presunción de ausencia de explotación directa, ya que la OM no exige que la misma sea personal.»

Acreditar el hecho de que el causante sea cultivador directo de ciertas fincas rústicas, lo que le convierte en «empresario agrícola», no es fácil. La prueba de esta situación encierra similares dificultades que la del carácter de comerciante, puesto que ambas condiciones—titularidad de la empresa agrícola y de la empresa comercial—no se determinan por un criterio personal (pertenencia a determinado gremio) ni por un criterio formal (inscripción en cierto Registro), sino por una circunstancia real (21): el ser titular de la explotación agrícola, asumiendo, en consecuencia, los riesgos totales de la empresa agrícola, sufragando los gastos a que la misma diere lugar (22).

No hay un medio de prueba plena y de carácter inexcusable (como vimos dice el citado informe) para acreditar el cultivo directo, sino medios de prueba de alguno de los datos externos—casi siempre consecuencias posteriores—de la explotación directa, pudiendo admitirse estos medios como base de presunciones, «por el enlace preciso y directo» que haya «entre ese hecho demostrado y aquel que se trate de deducir» (artículo 118 LGT).

Así, por ejemplo, y sin criterio exhaustivo, podemos señalar los siguientes:

(21) Véase GARRIGUES: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, 2.ª ed., 1955, página 243.

(22) Como dice URÍA (*Derecho Mercantil*, 2.ª ed., 1960, pág. 86), «para ser empresario hay que ejercitar en nombre propio la actividad económica en que la empresa consista. Esto quiere decir que el empresario ha de asumir los derechos y obligaciones derivados de esa actividad, tanto si se realizan directamente por él, como si se realizan por sus representantes legales o voluntarios».

1. Documentos acreditativos de la entrega a un Organismo oficial de frutos o productos de los habituales de las fincas, especialmente de aquellos cuyo comercio está regulado en forma tal, que los agricultores directos que los obtienen de sus fincas deben venderlos a esos Organismos. Así, el trigo vendido al Servicio Nacional del Trigo; la remolacha, a las fábricas correspondientes; el lúpulo y el algodón, a los servicios respectivos.

También podrían admitirse los documentos expedidos por empresas privadas que compren habitualmente a los agricultores directos productos de sus fincas que no suelen venderse en otra forma, como es la uva vendida a las bodegas o Cooperativas de elaboración vinica, aceituna a las fábricas, etc.

2. Documentos justificativos de la condición de cultivador directo del causante, sobre todo en los supuestos en que, además, sea cultivador directo y personal. Así, las certificaciones de los Ayuntamientos o Juntas Vecinales del lugar de situación de las fincas; las de las Hermandades Sindicales de Labradores y Ganaderos del mismo lugar; las del Servicio Nacional de Concentración Parcelaria y Ordenación Rural, conforme conste en los documentos T-5 y T-40 y mientras las fincas estén sujetas a concentración parcelaria.

3. Documentos acreditativos de ser titular de la empresa agrícola, teniendo obreros que trabajen por cuenta del patrono en las fincas de éste. Así, los recibos de Seguros Sociales de los trabajadores agrícolas (23).

Todos los citados documentos encierran la siguiente dificultad: no acreditan que el causante explotaba directamente y en forma

(23) El ser sujeto pasivo de la Contribución Territorial Rústica en ambas cuotas, fija y proporcional—en la primera como propietario (art. 16 del texto refundido de la Contribución citada, Decreto de 23 de julio de 1966), y en la segunda como titular de la explotación, propietario de las fincas agrícolas que las explota por sí (art. 38 de dicho texto refundido)—, podría ser un medio de acreditar el cultivo directo del causante. Pero este medio de prueba presenta los siguientes inconvenientes:

1.º El sujeto pasivo de la cuota fija puede también ser el usufructuario, el censatario, etc., y en la cuota proporcional también es sujeto pasivo el propietario que no explota las fincas por sí, sino en forma de aparcería asociativa u otra análoga (artículos citados).

2.º Al aplicarse la cuota proporcional solamente a las explotaciones agrícolas con base imponible en la cuota fija superior a 100.000 pesetas, se limita el campo de la exención del PFP a las herencias en que concurren muchos hijos o descendientes legítimos.

ininterrumpida precisamente las fincas que constituyen su patrimonio—individualmente—, ni muchas veces demuestran que el cultivo ha sido el del año inmediatamente anterior al fallecimiento.

Por ello, en ocasiones el medio más práctico será el acta de notoriedad acreditativa del cultivo o explotación directa durante el último año de vida del causante, respecto a las fincas que pertenecieron al mismo, en pleno dominio.

A dicha acta, que se tramitará conforme a los artículos 209 y 210 del Reglamento Notarial de 2 de junio de 1944, podrán aportarse como pruebas, e incluso puede el Notario «estimarlas necesarias», hayan sido o no propuestas por el requirente, las que anteriormente hemos expuesto.

En los casos en que se otorgue escritura de partición de la herencia o de protocolización del cuaderno particional, el Notario autorizante de ésta puede declarar la notoriedad del cultivo directo por medio de diligencia en la misma escritura, previa presentación por los mismos otorgantes, ahora requirentes de la notoriedad, de los medios de prueba correspondientes.

II. RESPECTO AL ELEMENTO SUBJETIVO.

a) Los contribuyentes beneficiarios de la exención del PFp. deben acreditar su carácter de herederos del causante mediante copia autorizada de las disposiciones testamentarias, si las hubiere, y en su defecto, testimonio de la declaración judicial de herederos; y si ésta no estuviere hecha, con relación de los herederos presuntos [artículo 115, 5), 2.º, RIDR] (24).

b) También debe justificarse el parentesco de los herederos con el causante [artículo 115, 5), 3.º, RIDR], prueba que a los efectos de la exención del PFp. tiene enorme trascendencia:

a') El cónyuge acreditará su condición de tal mediante la certificación de la inscripción del matrimonio en el Registro Civil,

(24) Estos documentos son, como la certificación de defunción del causante, de obligatoria presentación para liquidación del impuesto en toda herencia.

«que da fe del acto del matrimonio» (artículo 69 Ley Registro Civil).

b') Los hijos legítimos justificarán su cualidad mediante las correspondientes certificaciones de la inscripción del nacimiento del Registro Civil, «que hacen fe del hecho, fecha, hora y lugar» (artículo 40 Ley Registro Civil); debiendo ser literales—y no en extracto—para que den fe de la filiación—legítima o ilegítima—con las notas marginales correspondientes, y se hará constar en las mismas certificaciones que se expiden para los asuntos en que las Leyes directamente distinguen la clase de filiación (artículos 29 y 30 del Reglamento de Registro Civil de 14 de noviembre de 1958).

Los descendientes legítimos deberán acreditar del mismo modo su filiación legítima y la de sus padres en cuya representación heredan, justificando con la correspondiente certificación de defunción el previo fallecimiento de los dichos padres.

B) *Concurrencia de los beneficiarios con otras personas.*

La norma 13, 2, OM reconoce que «cuando con el cónyuge o descendientes legítimos participen en la herencia otras personas» surge la posibilidad de una posterior adjudicación de bienes del PFp. a personas no beneficiarias. De aquí la importancia de la partición y subsiguiente adjudicación de los bienes.

a) Si los interesados presentan a la Oficina Liquidadora el cuaderno particional para la liquidación del Impuesto y declaración de la exención del PFp. no hay problema: la exención se concederá sólo respecto de los bienes del PFp. que adquieren los beneficiarios.

b) Pero si la liquidación se gira sobre relación de los bienes del causante, porque «no se acompaña el cuaderno particional» (norma 13, 2, OM), podría darse el caso de que luego se adjudicasen bienes del PFp. a las personas no beneficiarias de la exención, incluso habiéndose practicado liquidación definitiva, ya que para ésta sólo se exige que los interesados pidan que la liquidación se

practique con esa condición y «acompañen a las solicitudes o relaciones de bienes, firmadas por todos ellos, los correspondientes documentos judiciales o administrativos» [artículo 115, 3), RIDR].

La OM, en previsión de este supuesto, señala que «deberá manifestarse qué bienes de los constitutivos de dicho patrimonio (PFp.) se pretenden, en su caso, adjudicar a estas últimas—personas no beneficiarias—(norma 13, 2). Y para privar a las liquidaciones giradas de su posible carácter de definitivas añade: «Las liquidaciones practicadas y las exenciones concedidas en base de esta manifestación tendrán necesariamente carácter provisional» (norma 13, 2, citada).

Surgen aquí dos situaciones: una liquidación provisional y una exención provisional, ambas «condicionadas al efectivo cumplimiento de lo declarado» respecto a la adjudicación de los bienes del PFp. (norma 13, 2, dicha).

a') «Las liquidaciones practicadas con carácter provisional», como toda liquidación de esta clase, «serán revisables» en cuanto a «todos sus elementos» integrantes «al practicarse las liquidaciones definitivas, a la vista, en su caso, de la partición de la herencia» (norma 13, 2, repetida). Aunque esta norma de la OM sólo señala esa posibilidad de revisión, el artículo 118, 2), RIDR nos dice que «es revisable de oficio» toda liquidación provisional al practicarse la definitiva.

El plazo en que deba practicarse esa liquidación definitiva será —ya que la OM nada dice—el señalado por el RIDR, según el cual «se verificará dentro del año siguiente, a contar desde la fecha de la provisional, pudiendo dicho plazo prorrogarse por otro año por el Director General de lo Contencioso» (artículo 115, 6), «a cuyo efecto así se hará constar por nota extendida en el documento por el Liquidador al practicarse las liquidaciones provisionales» (artículo 120, 1, RIDR). «Transcurrido dicho plazo sin que los interesados hayan cumplido con lo previsto..., se requerirá a los interesados en la sucesión o a los presentantes de los documentos liquidados provisionalmente para que lo verifiquen en término de dos meses, pasados los cuales sin haber sido atendido el requerimiento se girará la liquidación suplementaria de la provi-

sional a cargo de cada uno de los herederos que esta última comprenda, y que consistirá en un 10 por 100 de las cuotas anteriormente liquidadas» (artículo 120, 2, RIDR).

La revisión de la liquidación provisional al girarse la definitiva puede ser:

Primero. En beneficio del contribuyente, con derecho a devolución de la cantidad correspondiente, en su caso, «cuando la liquidación definitiva se solicite dentro del plazo de los cinco años, contados desde la fecha en que debió hacerse» (artículo 115, 6, RIDR).

Segundo. En beneficio del Estado puede revisarse la liquidación provisional al girar la definitiva «si el término de prescripción de la acción administrativa para exigir este término no hubiese pasado aún» [artículo 118, 1), RIDR]. Este plazo de prescripción de la acción para exigir el impuesto será el de diez años [artículos 64, b), LGT, y 143, 1), RIDR] y resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de enero de 1953); y «empezará a contarse desde la fecha de la última liquidación girada en la sucesión de que se trate, ya tenga el carácter de parcial o de provisional o de complementaria» (artículo 118, 1, citado).

Como en toda liquidación provisional—y conforme al artículo 115, 7, RIDR)—«los interesados satisfarán el interés legal en concepto de demora desde el día en que se practicó la provisional, por el importe de las nuevas liquidaciones a que la definitiva diere lugar» (25).

b') Al haberse concedido una exención (provisional) por la Ley, «cuya definitiva efectividad depende del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido—presentar el cuaderno particional—, la Oficina Liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total

(25) Aunque con las solas disposiciones del RIDR, se llega, como hemos visto, a la misma conclusión de que la liquidación practicada es provisional y que sus elementos serán revisables al girarse la definitiva, la OM, reconociendo el fracaso que en la práctica han tenido las liquidaciones definitivas y suplementarias, por el hecho de que la mayoría de las herencias que no se elevan a escritura pública, quedan en la liquidación provisional, trata de «recordar» que en los casos en que se aplique esta exención del PFP es de mayor trascendencia exigir se cumplan disposiciones sobre liquidaciones definitivas.

importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio de la exención» (artículo 177 LRT 1964).

Esta liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención se practicará a cargo de los beneficiarios a los que se adjudican bienes del PFP, ya que si todos esos bienes se adjudican a personas no beneficiarias no habría lugar a conceder exención.

La nota marginal de afección de los bienes transmitidos al pago de las expresadas cantidades, que los Registradores de la Propiedad y Mercantiles deben extender—hipoteca tributaria legal y expresa—, tendrá lugar en caso de solicitarse por algún heredero la anotación preventiva de su derecho hereditario o por legatario; también en los supuestos de adjudicación parcial—en escritura pública—de bienes del PFP. Cuando la partición fuere notarial no surgirá esa nota de afección si la adjudicación es de todos los bienes de la herencia.

APLICACION DE LOS BENEFICIOS FISCALES DEL PATRIMONIO FAMILIAR PROTEGIDO

El artículo 27 DL señala que «entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (día 4 de octubre de 1966). Y, consecuente con esta disposición, la norma 16 OM, única de la parte final (III), sobre «aplicación de los beneficios», nos dice que «las anteriores normas serán aplicables... para las sucesiones causadas a partir del día 5 de octubre de 1966, respecto al Impuesto sobre las Sucesiones».

No señaló el propio DL—que comenzó a regir el dicho día 5 de octubre—las condiciones y requisitos para el disfrute de los beneficios... «ni las obligaciones formales que los contribuyentes deban cumplir», dejando su determinación al Ministro de Hacienda, el cual usó de esa autorización en la OM de 17 de diciembre de 1966, publicada en el *Boletín Oficial del Estado* del día 19 siguiente. Surge entonces el siguiente problema: ¿Qué derechos tienen los beneficiarios del PFP. a los que no se conceda la exención por no haber cumplido las obligaciones formales correspondientes al no

conocerlas, ya que no se había publicado aún la OM a cuya determinación quedaban? O más concretamente, ¿en qué situación se encuentran las herencias de causantes fallecidos entre los días 5 de octubre y 5 de diciembre de 1966 (fechas de publicación en el *Boletín Oficial del Estado* del DL y OM), si en el haber hereditario hay bienes del PFp. y no se liquidaron como exentas?

A estos efectos distinguiremos tres situaciones:

A) Herencias cuyas liquidaciones han sido pagadas.

Entendemos que los beneficiarios de la exención tienen derecho a la devolución de las cantidades satisfechas, que, por corresponder a bienes del PFp., estarían exentas, sobre todo si en la solicitud de liquidación se pedía la aplicación de los beneficios fiscales PFp. o del DL de 3 de octubre de 1966.

Las razones de esta posición son las siguientes:

La indeterminación sobre elementos tan fundamentales como los que el DL dejó a «determinar por el Ministro de Hacienda» produjo un error de hecho en el contribuyente, nacido de la ignorancia derivada de la ambigüedad del DL, vigente desde el día siguiente de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, pero que no establece todos los elementos esenciales del hecho imponible exento, de forma que pudiese aplicarse inmediatamente la exención.

Además, conforme al artículo 10 de la LGT, «se regularán en todo caso por Ley»:

«a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria...»

«b) El establecimiento... de las exenciones.»

Si, como hemos dicho, el acto exento es un hecho imponible exceptuado por la Ley de pagar Impuesto, su «determinación» debe hacerse completamente en la misma Ley, sin que se pueda dejar al Ministro de Hacienda parte de «la determinación» de ese

hecho, puesto que «el establecimiento de las exenciones» en la propia Ley debe hacerse con todos los elementos suficientes para poder aplicarla, especialmente cuando la vigencia de la Ley que establece la exención es inmediata (26).

En consecuencia, consideramos puede seguirse el procedimiento del artículo 217 RIDR, relativo a las devoluciones.

B) Herencias cuyas liquidaciones han sido practicadas, encontrándose pendientes de pago.

En base de las argumentaciones que hemos expuesto consideramos que puede emplearse el procedimiento del apartado 3) del artículo 216 para subsanar errores materiales, porque son «manifiestamente comprobados».

Y también puede seguirse el recurso, bien de reposición, interponiéndole en el plazo de ocho días ante la misma Oficina liquidadora, bien la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Provincial correspondiente, dentro de los quince días, contados en ambos casos desde la notificación de la liquidación [artículo 216, 2) RIDR].

C) Herencias cuyas liquidaciones estén sin practicar.

Consideramos que, en aras de la economía del procedimiento, pueden los interesados cumplir las obligaciones formales correspondientes para gozar de la exención en el plazo de quince días a partir de la publicación de la OM en el *Boletín Oficial del Estado* (19 de diciembre de 1966). Y decimos plazo de quince días por analogía con las múltiples disposiciones del Reglamento del Impuesto que fijan ese término para la presentación de documentos complementarios..

(26) Sobre la constitucionalidad de las leyes fiscales, véanse SÁINZ DE BUJANDA: *La gran paradoja de la Ley General Tributaria*, en «R. D. F.», 1964, páginas 269 y sigs., y GARCÍA AÑOVEROS: *Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria*, «R. D. F.», 1965, págs. 309 y sigs.

Estos problemas se hubiesen resuelto si la OM contuviera disposiciones «transitorias» (?) reguladoras de este anómalo supuesto de retroactividad de una disposición «interpretativa», a cuya determinación se dejó «la determinación» de elementos fundamentales para gozar de la exención del PFp. que introdujo el DL «determinado e interpretado» (27).

CEFERINO ESPINOSA AFONSO.

Registrador de la Propiedad de Sahagún.

(27) No ha determinado la OM qué requisitos deben cumplir los beneficiarios del PF, después de adquirido, para que no desaparezca inmediatamente éste, y, sobre todo, en fincas rústicas, para que se continúe el cultivo directo del causante. No imponer, en este sentido, ninguna limitación, daría al traste con la finalidad político-económico de la exención del PF.