

# La adopción en los impuestos sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales

## ASPECTO CIVIL

La Comisión encargada del proyecto de Código civil de 1851 dudó sobre la conveniencia de regular la adopción, institución a través de la que se crea jurídicamente una relación de parentesco paterno filial. Se dijo que la institución no encajaba en nuestras costumbres. Sin embargo, nuestro Código civil la reguló en unos cuantos artículos de contenido oscuro y con rigurosas condiciones para su constitución, según afirma un gran sector de la doctrina. La tramitación, además, resultaba costosa.

Nuestra guerra de liberación planteó el horrendo problema de los niños huérfanos y abandonados; y pensando el Gobierno nacional los que se encontrarían al ocuparse Madrid, dictó la Orden de 30 de diciembre de 1936, desarrollada posteriormente por otra de 1 de abril de 1937 regulando el acogimiento o colocación familiar, que dió ocasión a que el pueblo español hiciera alarde de su caridad cristiana; pero lo mismo esas disposiciones que las contenidas en la Ley de Beneficencia, aunque se regulaba el acogimiento, unas veces con el carácter de permanente y otras con el carácter de temporal, jurídicamente no satisfacían.

Terminada la guerra, el Gobierno excitaba el celo para que se practicase la adopción como fórmula jurídica de mayor estabilidad. En el artículo 248 de la Ley de Régimen local se ordenaba a las Diputaciones que procurasen el que se llegara a la adopción de los niños.

La Ley de 17 de octubre de 1941 dió un paso importantísimo, regulando una adopción especial, después de alegar en su parte expositiva que trataba de remediar una grave deficiencia de la legislación civil; que las normas contenidas en el Código prácticamente no habían satisfecho el propósito de suplir los vínculos paterno filiales, fundados en la generación, respecto de los seres más desvalidos e inocentes abandonados en el torno de una Casa de Expósitos o recogidos en otros establecimientos de Beneficencia; y si bien reconocía que era frecuente el prohijsamiento y que a su amparo se creaban lazos de verdadera afección familiar, sin embargo no llegaban a constituir un verdadero estado jurídico, y así llegaba un día en que al tenerse que acreditar, por razón de estudios o del matrimonio del acogido, su filiación verdadera, se quebraban y destrozaban violentamente las ilusiones nacidas de dicho afecto engendrado por la convivencia con los que se creían los padres, al descubrir su origen turbio y deshonroso.

Esa Ley, para facilitar la adopción, ordenó que ningún funcionario que interviniera en los procedimientos percibiría derecho ni retribución, precepto que sigue vigente.

Nuestro Código civil, al sufrir las modificaciones ordenadas por la Ley de 24 de abril de 1958, establece en su artículo 173 que pueden adoptar los que se hallen en pleno uso de sus derechos civiles y hayan cumplido la edad de treinta y cinco años, debiendo tener el adoptante, por lo menos, dieciocho años más que el adoptado. Antes de la reforma se exigía que el adoptante hubiera cumplido los cuarenta y cinco años y tuviera por lo menos quince más que al adoptado.

La adopción según el artículo 172, por sus requisitos y efectos, puede ser plena o menos plena. Esta terminología también la ofrecía el Derecho romano para distinguir la adopción que realizaban los ascendientes de la verificada por los extraños.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 178, sólo podrán adoptar plenamente los cónyuges que vivan juntos, procedan de consuno y lleven más de cinco años de matrimonio. También pueden hacerlo las personas en estado de viudedad, siempre, claro está, que en ambos casos no tengan descendientes legítimos, legitimados o hijos naturales reconocidos, ya que a los que tienen estos hijos les está prohibida la adopción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 173.

Por otro lado, sólo pueden ser adoptados plenamente los abandonados o expósitos que, siendo menores de catorce años, lleven más de tres en tal situación, o siendo mayores de catorce años fueron pro-hijados antes de esta edad por los adoptantes.

En la Exposición de Motivos se dice que no se ha estimado conveniente extender la adopción plena a los huérfanos, que siempre podrán ser susceptibles de adopción menos plena (1). Los adoptados plenos, aunque conste su filiación ostentarán como únicos apellidos los de su adoptante o adoptantes. Quizá fuera éste el motivo, aunque pudo haberse hecho una salvedad, por el que consideró el legislador que la adopción plena no era conveniente extenderla a los huérfanos, susceptibles de adopción menos plena; pero con otros efectos, decimos nosotros, incluso fiscales, como después hemos de ver.

Por ministerio de la Ley el adoptado plenamente y, por representación, sus descendientes legítimos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 179, tendrán en la herencia del adoptante los mismos derechos que el hijo natural reconocido, y el adoptante en la sucesión de aquél los que la Ley concede al padre natural.

En la adopción menos plena, el adoptado como tal sólo tendrá en la herencia del adoptante los derechos pactados expresamente en la escritura de adopción sin perjuicio de la legítima de los hijos legítimos, legitimados o naturales reconocidos que pudiera tener el adoptante.

En la Exposición de Motivos de la Ley de 24 de abril de 1958, que, como hemos dicho, modificó, entre otros, los artículos del Código civil referentes a la adopción, se dice: «Limitada ha sido la reforma de la adopción menos plena que se configura en términos semejantes a los que el Código civil ha venido dedicando a la única clase de adopción por él admitida».

## ASPECTO FISCAL

En un impuesto como el de Derechos reales, que gravaba las transmisiones a título lucrativo marcando la intensidad de los tipos

---

(1) En el artículo 82 del Estatuto de Clases Pasivas, reformado por Ley de 24 de diciembre de 1964, sólo se llama a compartir la pensión en determinados casos a los hijos adoptivos por adopción plena, equiparándolos a los naturales legalmente reconocidos.

impositivos el parentesco entre el transmitente y adquirente, era lógico que se apreciara el parentesco civil que la adopción supone, gozando del favor fiscal, que, en un principio, fué el mismo que se aceptó para los ascendientes y descendientes naturales; pero pese a que antes de nuestra guerra de liberación se consideraba que la adopción era una institución abandonada, lo cierto es que el legislador, en la Exposición de Motivos de la Ley de 17 de marzo de 1945, aportaba datos estadísticos que demostraban que a partir del año 1933, las bases liquidables en las transmisiones hereditarias entre ascendientes y descendientes por adopción aumentaron considerablemente, «habiéndose dado el caso frecuente de que las adopciones se habían realizado por personas de avanzada edad, con pequeña antelación a la fecha de su fallecimiento y en favor de adoptados mayores de cincuenta años». Así se dice literalmente en la mencionada exposición. Y esa fué la razón por la que, en virtud de lo dispuesto en dicha Ley, los efectos fiscales de la adopción quedaron limitados para el futuro al caso de que el adoptado, al tiempo de la misma, fuera menor de treinta años. Por Orden de 23 de marzo de 1945 la Ley mencionada empezó a surtir efectos desde el 1 de abril siguiente.

Atendiendo a los diferentes preceptos que con referencia a la adopción contiene la nueva Ley de Reforma del Sistema Tributario, conviene distinguir aquellas normas que sólo aluden a la adopción plena, las que se limitan a la adopción menos plena, las que hacen referencia a la adopción en general y las que tienen un contenido de derecho transitorio.

#### ADOPCIÓN PLENA.

En el suprimido Impuesto de Derechos reales, el número 32 de su Tarifa señalaba la escala de tipos impositivos para las transmisiones por herencia, legado o donación «en favor de ascendientes y descendientes por adopción», advirtiéndose al final de ese número que la adopción sólo tendría consideración fiscal en el caso de que recayese sobre persona que fuera menor de treinta años de edad al tiempo de ser adoptada. Todo ello en perfecta armonía con lo dispuesto en el apartado 22 del artículo 31 y artículo 54 del Reglamento del Impuesto.

En el nuevo Impuesto General sobre Sucesiones se ha tomado en consideración las dos formas de adopción señaladas en el artículo 172 del Código civil, y en el apartado 13 del artículo 133 de la Ley de Reforma Tributaria se dice así:

«13. Tributará por el número 2 de la Tarifa, y en su caso por la letra B) del número 8, *la sucesión que se cause*:

1.º Entre ascendientes y descendientes naturales reconocidos.

2.º *Entre adoptantes y adoptados plenamente.*

3.º Entre los hijos de anterior matrimonio y el cónyuge del padre o madre de aquéllos.

4.º Entre los hijos naturales reconocidos y el cónyuge del padre o madre de aquéllos».

Ese número 2 de la Tarifa del Impuesto sobre Sucesiones, y en su caso la letra B) del número 8, regulan la tributación a favor de los ascendientes legítimos con tipos más beneficiosos que los que en el Impuesto de Derechos reales se señalaban a favor de los ascendientes y descendientes por adopción, pero tal y como se expresa aquel apartado 13, en la parte que hemos transcrito con letra bastardilla, parece que los tipos mencionados sólo pueden aplicarse en la sucesión que se cause *entre* adoptantes y adoptados plenamente, es decir, a favor de éstos; pero no en las que puedan causarse entre adoptados y adoptantes.

En el Impuesto de Derechos reales claramente se expresaba en el número 32 de su Tarifa que era aplicable a las transmisiones por herencia, legado o donación en favor de ascendientes y descendientes por adopción. No había duda; y creemos que tampoco debe haberla ahora. En primer lugar, porque el apartado 1 del artículo 131 de la Ley de Reforma ordena que las transmisiones por herencia tributarán con arreglo de parentesco entre el causante y el causahabiente; y si con la reforma que ha sufrido el Código, en la adopción plena, se ha reforzado el parentesco entre el adoptante y el adoptado, concediendo a aquél en la herencia de éste los derechos que la Ley concede al padre natural, sería un contrasentido el que tributase como extraño; pero es que además ese mismo contrasentido

se daría en todos los demás casos comprendidos en el apartado 13 del artículo 133, porque aceptado literalmente, también habría que aceptar el absurdo que supone el que los «cónyuges» que dicho apartado cita en sus números 3 y 4, tributasen por un tipo de favor en las herencias de los «hijos» que también cita; y en cambio éstos en las herencias de aquéllos tributasen como extraños. De apreciarse diferencias entre las transmisiones de unos a otros, lo lógico sería lo contrario.

Creemos, por tanto, que en el tan repetido apartado 13 del artículo 133, en todos sus casos, en vez del vocablo «Entre» hay que leer la frase «A favor de». En cambio, lo que no puede leerse es que el precepto que contiene el número 2 de dicho apartado diga «Entre adoptantes y descendientes por adopción plena». El precepto sólo cita a los adoptantes y a los adoptados, con lo cual excluye claramente a los descendientes legítimos del adoptado, que, como hemos dicho, por representación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 179 del Código, tienen derechos en la herencia del adoptante, pese a lo cual tributarán como extraños. Parece que no debe ser, sobre todo en esos casos en los que se da el derecho de representación que, en definitiva, equivale a ocupar el lugar del representado y gozar de todos sus derechos.

En el Impuesto de Derechos reales el número 32 de su Tarifa aludía a los ascendientes y descendientes por adopción. Sin embargo, se planteó la duda en un supuesto de institución de herederos a favor de los hijos de una hija adoptiva de la causante, alegándose que el artículo 54 del Reglamento ordenaba que los parientes del adoptado respecto del adoptante y los de éste respecto de aquél se considerarían como extraños a todos los efectos del impuesto; pero el Tribunal Central, en Resolución de 5 de junio de 1956, reconoció el derecho de los reclamantes a tributar por el número 32 de la Tarifa, considerando que la frase «ascendientes y descendientes» que empleaba ese número tiene mayor amplitud que la de «padres e hijos», puesto que en aquélla se comprende a toda persona que en línea directa deriva de un tronco común, constituido éste por la institución civil de la adopción.

Esa interpretación del Tribunal, actualmente no nos sirve, porque como hemos visto el número 2 del apartado 13, tan repetido, emplea los vocablos «adoptantes» y «adoptados»; pero insistimos en que no

debe ser así. El número 3 de la Tarifa del Impuesto sobre Sucesiones regula la tributación «entre descendientes y ascendientes por afinidad». Ahí no hay problema, pero parece imposible que en ese parentesco se conceda lo que se niega en el parentesco por adopción.

Tampoco debe ser el que los huérfanos a los que el legislador civil no estimó conveniente extender la adopción plena, no gocen de los beneficios fiscales que se conceden en esta forma de adopción. Civilmente el legislador tendría sus motivos para actuar como lo hizo, pero fiscalmente se debió haber hecho una excepción. Se trata de unos niños tan desgraciados como pueden serlo los abandonados y expósitos y merecían la misma consideración fiscal.

#### ADOPCIÓN MENOS PLENA.

Al diferenciarse en la Ley de Reforma Tributaria la adopción plena de la menos plena, se ha suavizado la tributación de la primera y se ha recargado la de la segunda, comparándolas con la tributación única que para la adopción señalaba el Impuesto de Derechos reales. Entre una y otra forma de adopción, fiscalmente hay un abismo, y prueba lo que decimos el que en la adopción plena se empieza a tributar al 5 por 100 y en la menos plena al 23 por 100.

En el Impuesto General sobre Sucesiones, el apartado 14 de la mencionada Ley de Reforma Tributaria dice así:

«14. La sucesión que se cause entre adoptantes y adoptados menos plenos tributará por el número 3 de la Tarifa y, en su caso, por la letra C) de la Tarifa número 8, cuando éstos tuvieran menos de veintiún años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción».

Quiere ello decir que fiscalmente no se acepta la adopción menos plena cuando los adoptados han cumplido veintiún años, norma que no alcanza a la adopción plena, donde puede adoptarse a un mayor de veintiún años siempre que hubiera estado prohijado antes de haber cumplido los catorce.

Con ese límite de los veintiún años demuestra el legislador actual

no haber sufrido los reparos que sintió el legislador de 1945, porque en la Exposición de Motivos de la Ley de 17 de marzo, después de alegar las razones por las que en lo sucesivo no se apreciaría fiscalmente la adopción cuando los adoptados fueran mayores de treinta años, se aludía a que, con esa edad, se evitaba el inconveniente que hubiera tenido señalar como tope la menor edad, ya que entonces hubiera quedado excluida la adopción hecha por el tutor, que está prohibida hasta que le sean aprobadas las cuentas, y esta aprobación no puede tener lugar hasta que el pupilo haya salido de la tutela.

El supuesto de tutores que terminada la tutela adoptan a sus pupilos, en la práctica es muy frecuente y descansa en lazos tan respetables como los que derivan de una institución familiar que se extingue por la mayoría de edad del pupilo y durante la que, por regla general, hubo una compenetración absoluta entre éste y su tutor, que aunque pueda subsistir sin necesidad de la adopción, es indiscutible que ésta la refuerza jurídica y espiritualmente.

Es reprobable que la adopción se utilice como «trampolín» que permite saltar por encima de los tipos impositivos que gravan las transmisiones hereditarias entre colaterales y extraños; y plausible todo lo que tienda a evitar ese fraude legal, pero también es lamentable que en casos claros en los que rezuma el espíritu de la institución se niegue el beneficio fiscal. Los reparos que tuvo el legislador de 1945 debieron ser suficientes para haber hecho una salvedad.

Supuesto que en la escritura de una adopción menos plena no exista pacto sucesorio y el adoptado no tenga derecho a heredar al adoptante, sin embargo, si éste, en virtud de testamento, instituye heredero a su hijo adoptivo, procede aplicar en la transmisión hereditaria los tipos impositivos que corresponden a las sucesiones entre adoptantes y adoptados menos plenos. Eso es algo indiscutible. El derecho no lo adquiere el hijo adoptivo como tal, sino por voluntad del testador que lo instituye como heredero, de igual forma que pudo haber hecho la institución a favor de un hermano o de un sobrino; pero no sucede lo mismo, siempre sin pacto sucesorio, cuando en la sucesión *ab intestato* del adoptante se declara heredero al hijo adoptivo atendiendo a su parentesco natural.

En la práctica se ha debido de dar el caso cuyos antecedentes resumimos así: Un expediente judicial previo a la adopción, en el que se manifestó por el adoptante su propósito de instituir here-

dero al adoptado; pero, en cambio, en la escritura de adopción se dice en forma expresa y terminante, que como consecuencia de la misma no se reconocen derechos sucesorios. Muere el adoptante *ab intestato* y se declara heredero al hijo adoptivo por ser pariente colateral en tercer grado del causante. ¿Procede en este caso aplicar los tipos impositivos que corresponden a la transmisión entre adoptantes y adoptados menos plenos?

El caso de que se trata fué objeto de un estudio publicado en el tomo I de los Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado (2), en donde se llega a la siguiente conclusión:

«1.º En los casos de coexistencia de dos clases de parentescos, como el legal y el de consanguinidad, se debe tener en cuenta, a efectos de la determinación del tipo aplicable en la liquidación del Impuesto de Derechos reales, el que corresponde al concepto en que el heredero es llamado a la sucesión conforme a la legislación civil, aunque no sea el del tipo más beneficioso para el contribuyente, y sin que ello suponga ignorancia del otro parentesco».

«2.º El hijo adoptivo, en cuya escritura de adopción se manifiesta expresamente que no se reconocen derechos hereditarios, no adquiere derecho alguno en la sucesión del adoptante conforme a la legislación civil, sin que pueda desvirtuarse la terminante manifestación de la escritura por lo manifestado en el procedimiento judicial aprobatorio de la adopción, ni por ningún otro documento ni acto».

«3.º Si el hijo adoptivo que carece de todo derecho a la sucesión, según la legislación civil, es llamado a la herencia intestada como más próximo pariente por consanguinidad, con independencia del parentesco legal, debe tributar por el concepto en que es llamado a la herencia y no como hijo adoptivo».

En definitiva, lo que se sostiene en esa conclusión es que en el supuesto de coexistencia de dos clases de parentesco, aquel que concede el derecho a una transmisión hereditaria *ab intestato* es el que debe determinar los tipos impositivos. Y la conclusión es lógica, pero lo sería mucho más si todos los parentescos que se aprecian en el Impuesto sobre Sucesiones permitieran heredar *ab intestato*, lo cual

---

(2) *La adopción ante el Impuesto de Derechos reales*, pág. 558.

no ocurre con el parentesco por afinidad, reconocido fiscalmente a partir de la Ley de 17 de marzo de 1945.

El yerno que a su vez es sobrino del causante, cuando hereda *ab intestato* no hereda como yerno, sino como sobrino. Sin embargo, no hay precepto que condicione la aplicación del número 3 de la Tarifa a la sucesión testamentaria. Ese número sólo exige la sucesión *entre* descendientes y ascendientes por afinidad y, en efecto, entre ellos se da. Pero parece que no sucede lo mismo cuando con referencia a la adopción el apartado 14 del artículo 133 de la Ley de Reforma dice: «La sucesión que se *cause* entre adoptantes y adoptados menos plenos...», es decir, el precepto alude al fundamento de la sucesión que en nuestro caso no radica en la adopción, sino en el parentesco natural.

Sin embargo, si se admite en el parentesco por afinidad, mucho menos respetable que el de adopción, también habrá que admitirlo en éste, porque en donde existe la misma razón debe aplicarse la misma disposición.

#### ADOPCIÓN EN GENERAL.

En la nueva Ley de Reforma Tributaria no hay precepto que diga que la adopción sólo tendrá «consideración fiscal» cuando el adoptado tenga menos de veintiún años. En el derogado Impuesto de Derechos reales, con referencia a los treinta años, existía ese precepto en el número 32 de la Tarifa y en el artículo 54 del Reglamento. Actualmente, menos de veintiún años sólo los exige el apartado 14 del artículo 133 de la Ley de Reforma Tributaria como requisito necesario para que en la *sucesión* a favor del adoptado menos pleno se aplique el número 3.º de la Tarifa. Para todos los demás supuestos cuando la Ley Fiscal alude a los hijos adoptivos, en términos general, hay que entender que se refiere a todos los que tengan tal consideración, según las normas del Código civil, sea la adopción plena o menos plena.

Por consiguiente, gozan de exención las cantidades hasta 500.000 pesetas, que como beneficiarios, sean o no mayores de veintiún años, perciban los hijos adoptivos de las Compañías de Seguros cuando el

adoptante figura en la póliza como contratante o cuando el seguro gire sobre su vida y el contratante sea persona distinta, siempre que el seguro se haya concertado con tres años al menos de anterioridad a la fecha en que se produzca el evento. Igualmente los hijos adoptivos, cualquiera que sea la edad que tengan, gozarán de una deducción en la base liquidable del 90 por 100 cuando en iguales supuestos las cantidades a percibir de las Compañías de Seguros excedan de 500.000 pesetas. Todo ello porque así lo dispone en el Impuesto sobre Sucesiones el número 3.º del artículo 123 y 1.º del artículo 124 de la Ley de Reforma Tributaria, aunque el espíritu sea otro.

Por la misma razón están exentas las cantidades hasta 500.000 pesetas que al fallecimiento de sus empleados satisfagan las empresas a los hijos adoptivos, gozando de una reducción en la base liquidable del 75 por 100 las cantidades que excedan de las 500.000, porque así se dispone en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, según el número 72 del artículo 146 y letra c) del apartado 1.º del artículo 147 de la Ley de Reforma.

De igual forma, por aplicación del artículo 154 del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando disminuya el patrimonio de un adoptante y sincrónicamente o con posterioridad dentro del plazo que marca el precepto, resultare incrementado el patrimonio de un hijo adoptivo.

Hay supuestos en los que sin citar el precepto especialmente a los descendientes por adopción o a los hijos adoptivos, al utilizar sólo el vocablo «descendientes» pudiera entenderse que en este concepto están comprendidos los hijos adoptivos, extremo de mucha importancia en la aplicación de la norma que contiene el apartado 5 del artículo 155 de la Ley de Reforma Tributaria al regular el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Ese apartado 5 dice así:

«Las transmisiones onerosas de bienes y derechos otorgadas por los ascendientes a favor de sus *descendientes* se liquidarán por el número 1 de la Tarifa del Impuesto General sobre las Sucesiones, si las cuotas resultantes fueran superiores a las derivadas de la aplicación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados».

En el Impuesto de Derechos reales, el apartado 2 del artículo 9.º de su Reglamento, decía así:

«Las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y derechos reales constituidos sobre los mismos, otorgados por los padres a favor de los *hijos legítimos, naturales o adoptivos*, se liquidarán por el tipo de la compraventa de inmuebles, salvo que dado el valor de lo transmitido, el tipo correspondiente de la escala de herencias fuese mayor, en cuyo caso se aplicará este último» (3).

Como se verá, con el antecedente que presta el Impuesto de Derechos reales, tal y como se expresa la Ley de Reforma Tributaria, hay que entender que quedan al margen del precepto las transmisiones onerosas que los adoptantes hagan a favor de sus hijos adoptivos, en primer lugar, porque si bien con referencia a éstos la condición de «hijos» permite hablar de «descendientes adoptivos», sin embargo sólo desciende de una persona aquel que por naturaleza procede de la misma; además, porque en la propia Ley de Reforma hay preceptos como el que contiene el apartado a) del artículo 154, en el que para un mismo supuesto se citan separadamente a los «descendientes» y a los «hijos adoptivos»; y porque, en último caso, el propio apartado 5 del artículo 155, que hemos dejado transcrito, ordena que esas transmisiones onerosas entre ascendientes y descendientes se liquiden por el número 1 de la Tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones, cuando a los hijos adoptivos, como hemos visto, se les aplica el número 2 o el número 3 de dicha Tarifa, según que se trate de adopción plena o menos plena (4).

Si así es, tampoco se apreciará una transmisión lucrativa a favor de los hijos adoptivos en las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad a que se refiere el apartado 6 del artículo 155 de la Ley de Reforma Tributaria; ni tributarán por los números corres-

---

(3) En virtud de este precepto, en el Impuesto de Derechos reales siempre se aplicaban a los hijos adoptivos los tipos sobre las herencias.

(4) Este último argumento no es convincente, porque los hijos naturales indiscutiblemente son descendientes, y según resulta del apartado 13 del artículo 133, están llamados a tributar por el número 2 de la Tarifa sobre sucesiones, y no por el 1, que es al que alude el artículo 155.

pondientes de la Tarifa del Impuesto General sobre Sucesiones las pensiones constituidas a cambio de cesión de bienes que los adoptantes realicen a favor de los adoptados, de acuerdo con el apartado 28 del propio artículo.

#### DERECHO TRANSITORIO.

Ya hemos dicho que la Ley de 23 de marzo de 1945, que empezó a regir el 1 de abril siguiente, limitó los efectos fiscales de la adopción a los casos en los que los adoptados fueran menores de treinta años al tiempo de la misma. También hemos dicho que la nueva Ley de Reforma sólo aprecia la adopción menos plena cuando el adoptado tiene menos de veintiún años, y a tales preceptos corresponden las siguientes normas de derecho transitorio contenidas en la regla 5.ª del artículo 184 de la Ley de Reforma.

«Serán de aplicación el número 3 y, en su caso, la letra C) del número 8 de la Tarifa del Impuesto General de Sucesiones a los ascendientes y descendientes, por adopción, cualquiera que sea la edad que tuvieran estos últimos al tiempo de otorgarse la escritura pública de adopción; cuando la fecha de ésta sea anterior al 1 de abril de 1945».

«Los mismos números de la Tarifa serán de aplicación cuando el adoptado fuese menor de treinta años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción y la fecha de ésta anterior al día de entrada en vigor de esta Ley».

Lo que en definitiva dicen estos preceptos es que en todo caso son de aplicación los números de la Tarifa que se expresan cuando el adoptado al tiempo de otorgarse la escritura de adopción fuera menor de treinta años; y que en cuanto a los mayores de esa edad también serán aplicables los mismos números de la Tarifa si la escritura de adopción fué anterior al 1 de abril de 1945.

Huelga, a nuestro entender, la alusión que se hace en el segundo párrafo de esa regla quinta cuando con referencia a los hijos adoptados menores de treinta años se exige que la escritura sea anterior al día de entrada en vigencia de la Ley de Reforma. Ya se sabe que

esta Ley, como todas, mientras que no dispongan lo contrario, sólo ordena para el porvenir, y, por consiguiente, a partir de su vigencia; para que los adoptados menos plenos en las herencias de sus adoptantes gocen de la consideración fiscal, es necesario que tengan menos de veintiún años en el momento de otorgarse la escritura.

Ahora bien, tal y como se expresa el segundo párrafo de la regla quinta que hemos dejado transcrita, podría entenderse que el precepto que contiene es aplicable también a los supuestos de adopción plena, lo cual es un error. Es decir, una herencia causada durante la vigencia de la Ley de Reforma a favor de un hijo adoptivo pleno, cuya escritura de adopción es anterior en fecha al día de entrada en vigor de dicha Ley, no tributa por el número 3 de la Tarifa, sino por el número 2, porque así lo ordena, como hemos visto, el número 2 del apartado 13 del artículo 133 de la Ley, y por disposición de la regla primera del artículo 184 (5), sus preceptos son aplicables a los actos causados a partir del 1 de julio de 1964, y con posterioridad a esta fecha hemos supuesto que moría el adoptante.

Por otro lado, obsérvese que en esa regla quinta que hemos ofrecido literalmente, su segundo párrafo se expresa aludiendo a los «ascendientes y descendientes por adopción», de forma que dentro de la expresión quedan comprendidas las herencias del adoptado a favor del adoptante y las de éste a favor de los hijos del adoptado, a las que actualmente no alcanzan los preceptos de las reglas trece y catorce del artículo 133 de la Ley de Reforma.

FEDERICO BAS Y RIVAS,  
Del Cuerpo de Registradores de la Propiedad.

---

(5) Esta norma de Derecho transitorio rige en el impuesto sobre sucesiones, por disponerlo así el apartado 2 del artículo 140.