

Estudio de algunos preceptos del Reglamento del Impuesto de Derechos reales

LA PROMESA DE VENTA Y EL IMPUESTO

¿Quién es el obligado al pago del tributo en el caso de promesa bilateral aceptada a la que se refiere el artículo 1.451 del Código Civil?

Este precepto distingue según que la venta prometida se hubiese o no efectuado.

En el primer caso se advierte con toda claridad que el obligado al pago lo es el que se compromete a comprar, ya que el primer inciso del artículo equipara, en sus efectos, el compromiso sinalagmático a la compraventa efectiva y en ésta el obligado a satisfacer la cuota es el comprador, como adquirente que es de los bienes. El artículo 59 del Reglamento se fija en el que adquiere los bienes o derechos.

Aunque a primera vista pudiera parecer otra cosa, la solución será la misma en el supuesto de incumplimiento a que se refiere el apartado 2.º del artículo 1.451.

Por la promesa, un contratante se vincula a comprar y el otro a vender. Pudiera pensarse: dado este mecanismo jurídico, como todavía nadie adquiere un bien efectivo, a ninguno de los contratantes deberá gravarse.

Si éste fuese el criterio de los liquidadores, cualquier compraventa no documentada públicamente dejaría de satisfacer el tributo.

Sería así porque cualquier compraventa oral o constatada por documento privado constituye solamente el título para adquirir el dominio, que deberá complementarse con la entrega de la cosa para generar el dominio en el comprador.

En virtud de un contrato verbal o consignado en escrito privado, el que compra adquiere no la cosa vendida, sino un derecho de crédito frente al vendedor para que éste le entregue la cosa, momento en el que aparecerá plenamente configurado el Derecho real.

Entonces se produce un doble juego: el comprador se muestra como titular de un derecho personal para exigir la entrega de lo transmitido y el enajenante, en tanto no la realice, se presenta como dueño.

Por su parte, el comprador se halla en idéntica situación: conserva materialmente el dominio del dinero que se ha obligado a entregar, pero el vendedor adquiere un derecho de crédito sobre el precio o dinero, cuya propiedad corresponde al comprador.

El fenómeno guarda alguna semejanza con la constitución de Derechos reales limitados. El usufructo, por ejemplo, desmembra el dominio en varias de sus facultades: de usar, de disfrutar, de abusar y poseer. Cuando se enajena el dominio, el comprador adquiere frente al dueño un derecho de crédito; ambos derechos, el real y el personal, vierten su contenido jurídico sobre el mismo objeto.

El derecho de obligación actúa como si limitase el dominio del transmitente, puesto que indudablemente coarta las facultades de libre disposición del dueño. De hecho, el vendedor, puesto que continúa siendo dueño de la cosa, puede enajenar a otra tercera persona, provocando un supuesto de doble venta. Ahora bien, lo haría violando una obligación, colocándose fuera del derecho. Si quisiera mantenerse dentro del orden jurídico que el mismo contribuyó a conformar, no podría realizar la segunda enajenación, puesto que su facultad dispositiva se hallaba autolimitada. Es decir, que de seguir muy literalmente la letra del artículo 59 del Reglamento en el caso de una compraventa constatada en documento privado, el liquidador no podría exigir la cuota, ya que el comprador, hasta

que no se realice la entrega del bien transmitido no «adquiere los bienes o derechos gravados».

Por ello sería mucho más lógico que el legislador civil hubiese adoptado, en materia de compraventa, el sistema de la transmisión «solo consensu», sin aferrarse a la arcaica conjugación del título y modo.

Pudiera oponerse un reparo legal a nuestra argumentación. Bastaría—aparentemente—con fijarse en el precepto del número último del artículo 5.º del Reglamento. En él se incluye, en el catálogo de los actos sujetos, «la transmisión de créditos, derechos o acciones mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación». Y el derecho a exigir la entrega de la cosa vendida constituye un crédito mediante cuyo ejercicio ha de obtenerse un bien determinado de posible estimación.

Pero obsérvese que el artículo 5.º ciñe su fórmula a la «transmisión de créditos». Por ello escaparía al impuesto la compraventa no tradida de un bien, constatada en documento privado (1).

Porque el vendedor no transmite al comprador el derecho a reclamarle la entrega de la cosa (este es el crédito del que compra), ya que este derecho no obraba anteriormente en su patrimonio. Lo que había era la plena propiedad del objeto. Con la compraventa adquiere el comprador un crédito para que se le entregue la cosa. Si cede este crédito a un tercero habrá, sí, una transmisión de crédito, según exige el artículo 5.º. Pero no en la primitiva compraventa; en ésta el crédito nace, se adquiere el derecho personal por parte del comprador. Antes no existía como separado del dominio, como bien negociable del vendedor y, por tanto, éste no podía transmitirlo.

Claro que el artículo 59 ofrece una fórmula más bien amplia.

No sólo habla, como obligado al pago, del que adquirirá o recobre los bienes o derechos, sino que también se refiere a aquel a cuyo favor se declaren, reconozcan o adjudiquen los bienes o derechos. En principio, pues, se ha orillado el escollo de la dicción legal del artículo 5.º que, en materia de créditos y derechos,

(1) Nos ceñimos a esta compraventa formal, ya que las compras verbales están exentas del impuesto. En esta materia puede decirse que el impuesto grava el documento con lo cual la pretendida diferenciación formal entre este tributo y el del Timbre desaparece. El de Derechos reales no grava, tratándose de compraventas, el acto, sino el acto debidamente documentado.

se limita a gravar su transmisión, en obediencia literal a la rúbrica del tributo: impuesto de Derechos reales y transmisión de bienes (entre ellos los créditos).

Sin embargo, la dificultad persiste, puesto que en el contrato de compraventa lo único que se produce es la constitución, el nacimiento del crédito para reclamar la entrega a favor del que adquiere.

Pero no hay declaración de crédito, porque éste ni existió con anterioridad (se declara sobre lo que ya existe: se declara que existe; en cuanto a lo que nace la actividad jurídica adecuada no es de declaración, sino de constitución), ni hubo controversia sobre el mismo que justificase una sentencia declarativa. Lo mismo cabe decir de los otros dos términos del precepto. Se reconoce un derecho porque ya existe. Si todavía no ha nacido, para darlo vida se constituye. Y si se adjudica a una persona es porque existiendo ya en el derecho se conviene en asignarlo al acervo patrimonial de uno de los llamados a disfrutarlo. Porque el alumbramiento contractual de un crédito da margen para que éste nazca, pero no ha lugar a que se adjudique a nadie. Nace, es cierto, a favor de alguien por la necesidad jurídica de que todo derecho pertenezca a un sujeto; la posibilidad de los derechos sin sujeto entra en el campo de lo excepcional.

Según el artículo 59 del Reglamento del Impuesto, debe satisfacer éste «el que adquiera o recobre el derecho gravado». La dicción reglamentaria ofrece raras posibilidades de aplicación práctica. Sólo en casos verdaderamente extraños se encuentra justificación a la frase legal. Y uno de ellos resulta del análisis de las situaciones que venimos estudiando. Supongamos que quien vende un mueble aún no entregado al comprador, fallece. El heredero adquiere este bien que está gravado (empleando la palabra gravamen en el sentido lato con que lo hacen los hipotecaristas), con la obligación de entrega al adquirente. Con un derecho de crédito trocable en real por el simple concurso de un acto externo.

Aunque el Reglamento obliga al pago al que adquiere los bienes o derechos gravados, las Oficinas Liquidadoras exigen el tributo siempre al que compra, aunque lo haga en documento privado y no conste efectuada la entrega de la cosa, es decir, aunque no ad-

quiera los bienes o derechos (exigencia del artículo 59 del Reglamento).

Siendo esto así en materia de compraventa, aclarado queda, de rechazo, quién será el que debe pagar en el supuesto de la promesa de venta.

Porque es difícil encajar la promesa de venta en las exigencias del artículo 59. De los dos contratantes, uno se obliga a comprar y el otro a vender (es decir, uno se obliga a obligarse a entregar la cosa y el otro se obliga—esto es el compromiso, prometer, prometerse a otro, del mismo modo que obligarse es ligarse con otro— a obligarse a pagar el precio correspondiente).

Esto se entiende en una acepción literal de las expresiones promesa de venta y venta, acepción robustecida por el tenor del artículo 1.445 del Código Civil y por el anciano concepto de precontrato.

Este «obligarse a obligarse» a que antes aludíamos no se percibe en las progresivas doctrinas de DE CASTRO y ROCA. Porque para ellos no se produce el juego de dos contratos (el de promesa y el de venta), generadores de dos obligaciones sucesivas, sino que el precontrato de promesa es un contrato básico en el que se contienen las bases esenciales que después desarrollará la venta.

Si ni en la propia compraventa privada hay transmisión de dominio o derechos, sino un negocio jurídico de alcance obligacional, ningún reparo puede ponerse a la sujeción de la promesa de venta por el hecho de que carezca de substancia inmediatamente real.

Encarándonos con las exigencias literales del artículo 59, vemos que en la promesa de venta ni hay adquisición o recobro de bienes, ni transmisión, reconocimiento, adjudicación o declaración de crédito alguno. Lo que se produce es una constitución de crédito, porque en virtud de la promesa de venta, se obligan inicialmente los contratantes, sin tener en cuenta la existencia de ninguna previa obligación, el uno a vender y el otro a comprar.

Por ello creemos debiera incluirse entre las menciones del artículo 59 la alusión, como posible obligado, de aquella persona a cuyo favor se constituye inicialmente un crédito.

Para saber exactamente cuál sea la persona obligada al pago en esta figura jurídica, es preciso indagar a qué promesa de venta se refiere el Reglamento.

Veamos los diversos supuestos que pueden presentarse:

1) Promesa unilateral de venta no aceptada. No creemos que dicha promesa pueda incluirse en el régimen del artículo 9.º. En ella no hay el confron-te de voluntades que pudiera justificar la exacción del tributo. No puede hablarse del «contrato celebrado» a que alude el artículo 44 del Reglamento.

La persona favorecida por la promesa no ha manifestado una voluntad convergente con ella y por tanto nada adquiere en definitiva. Obligarle al pago sería igual que someter al tributo al destinatario de una donación no aceptada.

2) Promesa unilateral de compra, que a su vez puede ser aceptada o no aceptada. Tampoco parece referirse a ella el Reglamento, puesto que no habla de promesa de compra, sino de venta.

El Reglamento dice que en la promesa de venta se pagará el impuesto según las reglas establecidas para las transmisiones en general.

Estas reglas—artículo 59—obligan al pago al adquirente en general. Normalmente, al comprador. Regla que no sería aplicable a la promesa unilateral de compra aceptada, ya que en ella quien adquiere un derecho—el de exigir la entrega del precio—es el promisorio o futuro posible vendedor, ya que el que promete—posible comprador—no sólo no adquiere nada, sino que queda obligado frente a la persona a quien promete.

3) Promesa unilateral de venta aceptada. Constituye el llamado contrato de opción de compra. Como a él se refiere expresamente otro apartado del mismo artículo, es forzoso pensar que no alude a este tipo de promesa el párrafo que comentamos.

4) Finalmente está la promesa bilateral de comprar y vender a la que parece referirse el artículo 1.451 del Código Civil. Y es a la que indudablemente habrá que aplicar el régimen del artículo 9.º del Reglamento, según el cual devengará el impuesto en las condiciones generales de las transmisiones. Y ¿quién adquiere el derecho (art. 59)? En principio, ambos contratantes, lo que conduce a pensar que ambos debieran pagar.

Por las exclusiones que acabamos de ver, es ésta la única modalidad a la que propiamente puede referirse el artículo 9.º del Reglamento.

¿Quién debe pagar? Por la referencia que este párrafo hace a las reglas de las transmisiones en general, hay que pensar que el obligado a la «solutio» es el futuro comprador, es decir, quien se compromete a obligarle, en su día, a entregar el precio.

Por base se tomará «el precio convenido por la concesión de la promesa». Tal previsión parece extraña. Es lógico que se convenga en un precio o prima en el supuesto de la opción a cargo del optante para compensar la obligación que contrae el que concede la opción.

Pero no parece lógico en el caso de promesa bilateral. El precio de una de estas promesas, si existiera, ¿qué compensaría? Nada. Porque al tratarse de un contrato—o precontrato—bilateral, las recíprocas prestaciones de las partes actúan una en compensación de la otra. Cada uno se obliga para con el otro. Uno se compromete a vender, es decir, se preobliga a entregar en el futuro la cosa, y el otro se previncula a entregar, en su día, el precio. Es decir, que lógicamente no puede haber precio en este género de promesas.

El precio en la compraventa equilibra el valor de la cosa. Y en la opción sirve para medir pecuniariamente la obligación del optante y recompensarla de ella. Pero aquí, si se estipulase una cifra a favor de uno de los contratantes, más que un precio sería un sobreprecio. Y no compensaría, sino que descompensaría la comunidad de niveles prestáticos que toda promesa bilateral de compraventa lleva en sí por su misma formulación.

Si no se hubiese fijado este precio se atenderá al «5 por 100 del valor en los bienes objeto de la promesa».

Nuevamente trueca el Reglamento los papeles. Aquí, en vez de valor, debió hablar de precio.

En la promesa de compra y venta del artículo 1.451 debe consignarse—y así lo proclama una importante sentencia del Tribunal Supremo del año 1951—el precio y la cosa que constituirán los elementos reales del futuro contrato de compraventa. Es lo mismo que propugnan Roca Sastre y De Castro. La promesa de venta viene a ser, de esta forma, un germen o conjunto de bases que después desarrollará la futura compraventa.

Entre esas bases figuran la designación de la cosa y del precio. Ese precio futuro que se consigna en el precontrato es el que ten-

drá normalmente en cuenta el liquidador. Por ello sería preferible que el Reglamento hablase de precio en vez de valor, ya que este último muchas veces ni siquiera figurará en el precontrato.

LA PREMORIENCIA DEL HEREDERO INSTITUÍDO, LA INCAPACIDAD PARA SUCEDER Y LA REPUDIACIÓN DE LA HERENCIA EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS DE ACRECER, DE REPRESENTACIÓN Y DE TRANSMISIÓN. REPERCUSIONES FISCALES DE ESTAS INSTITUCIONES JURÍDICAS.

I

Derecho de acrecer.

Comenzaremos por examinar estos tres supuestos de porción vacante en relación con el derecho de acrecer.

1.º El caso de premoriencia del heredero:

En él falla la marcha normal de la sucesión. Esta implica una relación entre dos personas distintas: el que dispone y el que adquiere. Existe un cambio patrimonial: que los bienes pasen de uno a otro. Motivo determinante de la afluencia patrimonial en el acervo del heredero, es la muerte del «de cujus». Si éste no fallece no se siente la necesidad de buscar un nuevo titular para un peculio vacante. Porque viviendo él, continúa en la titularidad de los bienes. No hay desplazamiento pecuniario. La expectativa del heredero se viene abajo. Con su muerte se extinguen sus condicionados derechos a la herencia.

2.º El de incapacidad del llamado a la herencia:

Aquí, en la gestación del fenómeno sucesorio, hemos de avanzar un grado más para tropezar con el fallo que trunque la pretendida historia traslativa del elenco jurídico del causante. Los primeros eslabones del tracto adquisitivo se han producido: el testador ha fallecido; el designado le sobrevive.

El enlace de presupuestos adquisitivos se iba, pues, trabando con normalidad. Pero una prohibición legal amortiza la esperanza hereditaria del presunto heredero. Y cobra consistencia la expectativa de los herederos conjuntos.

3.º El de repudiación de la herencia:

Si la premoriencia del heredero es un acaecimiento desdichado que da un mentís a la designación por fallo de los presupuestos; si la incapacidad aborta la transmisión en un momento más avanzado de la elaboración jurídica del instituto sucesorio, nos encontramos ahora con una decisión negativa que hace fracasar la institución de heredero en los últimos momentos, cuando ya había acaecido con éxito los presupuestos exigidos.

La sucesión—nacida por voluntad del hombre o por disposición de la ley—exige para su consumación que el heredero se muestre conforme con el llamamiento, puesto que nadie puede adquirir un derecho contra su voluntad. Su decisión favorable se patentiza por la aceptación de la herencia.

Si discrepa con la designación habrá que repudiar expresamente la herencia.

Con ello fallan las previsiones del testador o las de la Ley y la porción en que se hallaba instituido queda vacante.

Al producirse cualquiera de estos tres supuestos surge el derecho de acrecer.

El derecho de acrecer engendra una cotitularidad (no podemos decir condominio, pues hasta que el causante muera y se verifique la partición, los instituidos no adquieren la propiedad de los bienes dejados por el de *cujus*), expectante y de expansión potencial a favor de los herederos acrecentantes.

Es usual sistematizar el derecho de acrecer dentro de la sucesión testamentaria. Nosotros creemos—y pese a las capciosas teorías que se subjetivizan (voluntad presunta del causante) el fundamento de este derecho—que se trata de una sucesión legítima, por arrancar su fuerza del designio expreso del legislador.

Sucesión legítima de primer grado. Y la sucesión *ab intestato* viene a representar una sucesión legítima de segundo grado, ya que sólo puede producirse en aquellos supuestos en los que no entre en

actuación el derecho de acrecer, pese a que concurran casos que, conforme al artículo 912 del Código Civil, lo son de apertura de la sucesión *ab intestato*.

Según CASTÁN, el derecho de acrecer excepciona las normas ordinarias de la sucesión.

Nosotros creemos que la frase empleada con la generalidad con que lo hace dicho autor no es exacta. A nuestro entender lo único que excepciona este derecho es a la sucesión *ab intestato*. Ya lo establece el artículo 912 del Código Civil. Tiene lugar la sucesión legítima, entre otros casos, cuando el heredero antemuere, cuando es incapaz de suceder y si repudia la herencia. Que son los mismos que originan la existencia de una parte vacante, causa del derecho de acrecer. Normalmente, en los tres casos indicados debiera acudir al heredero legítimo para que aceptase la porción vacante. Y así ocurrirá frecuentemente. Sin embargo, esta vía normal de los sucesivos llamamientos sucesorios se olvida cuando, por haber sido instituidos varios herederos en los mismos bienes o fracciones de ellos, opera el derecho de acrecer, en cuyo supuesto los coporcioneros excluyen al normal postadquirente: el del heredero *ab intestato*.

II

Derecho de transmisión.

Veamos ahora la trascendencia que tienen estos tres supuestos de porción vacante en relación con el derecho de transmisión.

Este derecho aparece consagrado en el artículo 1.006, que viene a decir que cuando el heredero instituido muera antes de aceptar o repudiar la herencia, su derecho pasará a los que lo fueron suyos:

1.º En el caso de premoriencia del instituido heredero. En él no hay posibilidad de ejercitar el derecho de transmisión.

Aunque aparentemente, pudiera parecer lo contrario. Si el heredero muere en 1950, el causante en 1 de enero de 1960 y el plazo para aceptar finaliza el 1 de marzo de este último año, indudablemente el heredero ha muerto antes que transcurra el plazo establecido para aceptar o repudiar. Pero esto sólo aparentemente.

Al morir antes que el *de cujus* falta el presupuesto de la adquisición legal. Hay sólo el llamamiento legal o testamentario a una persona para que sea heredero, pero no se conecta ésta designación con la efectiva adquisición de la cualidad de heredero.

En análogo sentido se producen la doctrina, la jurisprudencia y la legislación extranjera, exigiendo siempre la premuerte del causante al heredero.

MANRESA, en sus *Comentarios al Código Civil español*, edic. 1956; página 501, dice: «Para la aplicación del precepto del art. 1.006 se exigen dos condiciones:

- a) Que la herencia se halle ya deferida o transmitida.
- b) La muerte del heredero.

La primera condición exige, desde luego, la muerte del causante. La resolución del 22 de diciembre del 49 establece que el derecho de representación exige que premuera al causante el representado; éste no llega a ser heredero, y el representante sucede directamente a aquél. El derecho de transmisión supone la supervivencia al causante del transmitente, y es el heredero de éste el beneficiado con el derecho de transmisión.»

El Código de Venezuela establece igual derecho para la persona en cuyo favor se ha abierto una sucesión.

2.ª En el caso de incapacidad para suceder. Pensemos en una incapacidad relativa, cual es la de un testigo de un testamento abierto.

Constituye éste un supuesto de incapacidad en el que, a veces, parece advertirse una petición de principio. De un lado el Código establece que los testigos de un testamento abierto no pueden ser llamados a recibir la herencia o el legado en él instituidos. Y de otro incapacita a esos mismos. En el tiempo se es testigo antes que heredero. La herencia voluntaria tiene su origen en el testamento. Y se consuma el proceso adquisitivo con la aceptación del heredero. Para aceptar hay que ser capaz de suceder. Pero entre el otorgamiento del testamento y el discernimiento de si el llamado es capaz de suceder, puede transcurrir mucho tiempo. Por ello, aunque en el caso del testigo instituido heredero y la de ser capaz de suceder por ser testigo, no obstante, por producirse antes

la imposibilidad de testificar, a ella hay que acudir en primer lugar, ya que bastará, por sí misma, para originar la ineficacia de la institución sin que se precise una ulterior indagación de la capacidad para suceder.

En este caso, la nulidad del testamento traerá como consecuencia que no pueda aplicarse el derecho de transmisión, aunque el heredero haya posmuerto al testador. En efecto. El testamento abierto necesita como solemnidad esencial que a su otorgamiento concurren tres testigos idóneos. Si uno de ellos fuese instituido heredero (supuesto posible, sobre todo en los otorgamientos en los que no interviene fedatario público, como es, por ejemplo, el testamento en peligro inminente de muerte, y en los que los intervinientes desconocedores de las restricciones legales, pudieran presumir que era válida la confluencia de las dos cualidades—de testigo y heredero—en una misma persona) se trocaría inmediatamente en un testigo inidóneo.

Nos encontraríamos con un testigo no apto. Esto traería como resultado un testamento en el que sólo habrían testificado dos personas hábiles para hacerlo. Por tanto defectuoso, puesto que la Ley exige la cointervención de tres sujetos hábiles (o de más número si se trata de los testamentos abiertos especiales).

Según lo dicho, tal testamento adolecerá de un defecto en la solemnidad acreditativa. Ahora bien, por disposición del Código Civil, todo testamento al que le falte alguna solemnidad legal, es nulo. Y lo nulo no produce efectos, «quod nullum est nullum producit effectum».

El derecho de transmisión es un efecto de la institución de heredero. La institución, como cláusula del testamento, requiere la validez de éste. Luego si el negocio jurídico es nulo, nula será también la institución, careciendo de eficacia. Por tanto, entre los efectos que dejará de producir figurará el de dar lugar al surgimiento del derecho de transmisión. En los otros supuestos de incapacidad para suceder se aboca a consecuencias análogas. El Código, en los casos de delación a un incapaz, establece la nulidad de la disposición a favor del inhábil. Creemos que preceptúa una norma de nulidad relativa, puesto que, a renglón seguido, admite una prescripción sanatoria de cinco años, pasados los cuales no puede ejercitarse la acción de nulidad.

Los negocios jurídicos anulables producen efectos en tanto no se ejercita la acción invalidatoria. Pero si se obtiene una sentencia declaratoria de la defectuosidad del otorgamiento, éste queda privado de eficacia. El testamento queda carente de sus efectos normales, y, entre ellos, de la posibilidad de engendrar el derecho de transmisión.

Un incapaz (por ejemplo, el confesor del testador en su última enfermedad) puede ser heredero, pero no sucesor.

Heredero es todo aquel que haya sido instituido en el testamento (nos concretaremos al examen de la sucesión testamentaria, única en la que se producen las *incapacidades relativas* a que venimos aludiendo). Ser heredero no implica que haya muerto el testador. Este y el instituido pueden convivir durante muchos años. En el intervalo, más o menos largo, en el que la herencia está sin diferir, la sucesión, en cambio, presupone la muerte.

Es correcto hablar de herederos en el supuesto de herencia sin deferir (cuando todavía no ha muerto el testador). Porque heredero es el llamado a adquirir una herencia, aunque todavía no la haya hecho suya.

Ser sucesor, en cambio, significa hallarse en una posición más sólida que la de heredero. Generalmente se define la sucesión *mortis causa* como «la subrogación de una persona en los derechos transmisibles dejados a su muerte por otra». Subrogar es ocupar la posición jurídica de otra persona. Y la subrogación (sucesión) es una modalidad de la adquisición derivativa.

Sucesor es el heredero que posviviendo al causante (la definición consagrada, antes aludida, claramente establece que la sucesión es la subrogación en los *derechos dejados a su muerte* por el *de cuius*) ha aceptado la herencia y adquirido el derecho correspondiente. Ya lo hemos dicho: la sucesión es una adquisición derivativa. Y en nuestro sistema, la adquisición de la herencia se produce por la aceptación del heredero.

Mientras el testador vive no puede hablarse de sucesión. Ya lo decían las fuentes «*viventis non datur hereditas*» frase predicable, más de la sucesión que de la propia herencia. Como lo demuestra el hecho de que la doctrina invoca este aforismo al tratar de la apertura de la sucesión, hecho que se produce con la muerte del causante.

3.ª Repudiación de la herencia:

Para que surja el derecho de transmisión es necesario que la herencia esté yacente. Deferida (porque ha muerto el causante), pero no adida. Y el heredero muere sin haber declarado su voluntad de aceptar o repudiar. Luego si se ha manifestado aceptando o rechazando, no hay posibilidad ni siquiera de que se plantee la duda. Si ha repudiado no podrá surgir el derecho de transmisión.

* * *

Con respecto al derecho de representación, operan dos de los tres supuestos de porción vacante. Este derecho no surge, por el contrario, en el caso de repudiación.

Según el Código Civil, el derecho de representación se da en los casos de premoriencia, incapacidad y desheredación.

Esta trilogía de situaciones causantes de este derecho se descubre en la misma definición legal.

Se describe este derecho como el que corresponde a los herederos del heredero instituido para ejercitar los derechos que a aquél corresponderían «si viviera» (alusión abierta a la muerte precedente del instituido), o «pudiera heredar» (no puede suceder el incapaz ni tampoco el desheredado).

Admitido este derecho para el caso de la incapacidad de suceder, la misma lógica del sistema exigía extenderlo al supuesto de la desheredación. En resumen, las causas de ésta son las mismas que las de la indignidad. Y la indignidad, por disposición expresa del Código Civil, produce los mismos efectos que la incapacidad.

En cambio, por disposición expresa del artículo 923 del Código Civil, no se puede representar al que repudia.

III

Repercusiones fiscales de las anteriores figuras.

A) Por lo que respecta a la premoriencia del heredero instituido y a la incapacidad para suceder, en principio ningún efecto fiscal acarrea, porque, en virtud de ellas, el que debiera adquirir el elenco sucesorio no lo hace suyo, y, por tanto, falla el presu-

puesto inicial del tributo que grave al que adquiere bienes o derechos. Por ello, el enfoque fiscal de estas sucesiones negativas será el que corresponda a los derechos de acrecer, transmisión y representación, por cuanto constituyen el efecto positivo que son capaces de provocar. Pero ya éste es otro problema, ya que, al producirse estos derechos derivados, el favorecido por ellos, que será el que deba afrontar el impuesto, es una persona distinta de la originariamente llamada.

B) El supuesto de la renuncia está previsto en el núm. 17 del artículo 31, que establece diversos procedimientos liquidatorios, en armonía con el artículo 1.000 del Código Civil, teniendo presente el liquidador el hecho de que la renuncia sea auténticamente abdicativa o encubra una aceptación y ulterior cesión de los bienes a alguna persona a quien se quiere favorecer.

C) En lo tocante al derecho de acrecer, existe una alusión incidental al mismo en el mencionado párrafo 17 del artículo 31, según el cual, la renuncia de la herencia hecha simple y gratuitamente en favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada, según lo prevenido en el artículo 1.000 del Código Civil, no constituye acto sujeto al impuesto; pero en este caso las personas a quienes la renuncia beneficie tributarán por la adquisición de la parte renunciada con arreglo al tipo de la escala de herencias que correspondería aplicar al renunciante, a no ser que por el parentesco con el favorito por la renuncia corresponda a éste un tipo superior a aquél.

La solución debe ser la misma para cualquiera de los otros dos supuestos de porción vacante, que provocan el derecho de acrecer. Téngase en cuenta que en la invocada analogía, nos circunscribimos únicamente a la consideración de que él o los herederos acrecentantes deberán tributar por la suma de la porción inicial y de la que acrece, según la regla de que el heredero debe pagar, habida cuenta de su participación hereditaria individual.

D) El hecho de transmisión implica una transmisión de derechos, en cuanto que los que correspondían al que no aceptó pasan a sus herederos. Por ello, en una consideración precipitada de esta conclusión, pudiera pensarse que nos hallábamos en presencia del

acto sujeto, por cuanto que es una de las reglas generales de liquidación la que establece que la transmisión de derechos y acciones mediante los cuales puedan obtener bienes determinados y de posible estimación, tributará como la transmisión de estos mismos bienes.

Sin embargo, esto no pasa de ser una simple apariencia, porque para que pueda hablarse de transmisión sujeta, es imprescindible que haya transferencia de algo que formó parte del patrimonio del transferente. Y en el caso del artículo 1.006 del Código Civil, no hay tal enajenación, ya que el que muere sin aceptar nada adquiere del acervo sucesorio, porque en nuestro sistema de orientación romanística es inexcusable la aceptación de la herencia para que se produzca la adquisición de los derechos hereditarios. Como consecuencia de esto, quien nada adquiere nada puede transmitir.

Y es que la transmisión propugnada por el artículo 1.006 es un efecto que se produce *ope legis*.

El beneficiado por lo establecido en dicho precepto tributará, claro es, por lo que adquiera, teniendo en cuenta su parentesco con el causante de la sucesión, lo que representa un cómputo gradual distinto del establecido por el Reglamento en los supuestos de derecho de acrecer y derecho de representación.

E) El derecho de representación ha merecido del Reglamento la disposición del apartado 2.º del artículo 31, según el cual: «Siempre que los nietos, en defecto de sus padres, sucedan a sus abuelos por representación, se aplicarán los tipos señalados en favor de los hijos, ateniéndose para su determinación a la cuantía de la participación hereditaria que le hubiera correspondido al representado».

Según EAS y RIVAS, el derecho de representación se puede dar también en la línea colateral en favor de los hijos de hermanos. Para estos supuestos habrá que atenerse a la doctrina que contiene la sentencia de 11 de mayo de 1934, y, por tanto, esos herederos han de satisfacer el impuesto por el tipo correspondiente a su grado de parentesco con el causante de la sucesión.

BONIFICACIONES EN LA BASE, EN EL TIPO Y EN LA CUOTA.

El artículo 7.º del Reglamento del Impuesto establece, en su redacción actual, determinadas bonificaciones en la base liquidable. En anteriores textos los actos comprendidos en el artículo 7.º disfrutaban de bonificación en el tipo de la tarifa.

La doctrina estima que es indiferente el hecho de que el trato favorable se predique del tipo o de la base, ya que el resultado es el mismo, y ello en términos generales es verdad.

La Orden del 20 de junio de 1949, que dió entrada en los territorios de Guinea a la legislación peninsular vigentes para el Impuesto de Derechos reales, lo hizo conservando algunas particularidades autóctonas, como lo era (y ello persiste actualmente) el mantenimiento de una reducción del 50 por 100 del impuesto cuando la obligación de contribuir recayera sobre indígenas no emancipados.

Aunque en principio, y atendiendo al resultado, es indiferente que la bonificación afecte al tipo, a la base o a la cuota resultante, no obstante pueden presentarse casos en los que la sujeción o exención del impuesto vendrá dada por la circunstancia de haber atendido a uno u otro patrón de la bonificación.

Podemos ofrecer un ejemplo. Una herencia de 15.000 pesetas a favor de un hijo legítimo que sea natural de la provincia de Fernando Poo tributará o no, según interpretemos la expresión «reducción del impuesto». Si consideramos que la bonificación es en la base la porción hereditaria, quedaría reducida a 7.500 pesetas y por tanto exenta, conforme al núm. 29 de la tarifa.

En cambio, si la bonificación fuese del tipo de tarifa, se habría logrado una efectiva ventaja, pero no la más importante de la exención, ya que al mantenerse la herencia en 15.000 pesetas, rebasa el apartado b) del número 29 de la tarifa.

Tampoco se lograría la exención, aplicando el beneficio a la cuota resultante.

PACTO COMISORIO EN LA COMPRAVENTA DE BIENES MUEBLES.

El artículo 13 del Reglamento del impuesto somete a las mismas reglas de tributación de la hipoteca a la condición resolutoria explícita de la compraventa de inmuebles.

Siendo esto así y habiendo la última reforma incluido entre los actos sujetos a la hipoteca mobiliaria, creemos debía haber dado un paso más y haber establecido que cuando el pacto comisorio acompañe a una venta de muebles debería gravarse este refuerzo resolutorio en concepto de hipoteca mobiliaria, aunque fuese con imposición de un tipo menor de 1,10 por 100, cosa que—en cuanto a la tarifa de favor—también se establece para los inmuebles.

FIANZAS CIVILES QUE NO SON FIANZAS FISCALES

Son muy reiteradas las sentencias y resoluciones que han insistido en la idea de que los depósitos y garantías constituidos para poder interponer una reclamación económico-administrativa, en evitación de tener que consignar las cuotas contra la que se reclama, no constituye el acto sujeto de fianza.

En especial la legislación de utilidades prevé que cuando el contribuyente considere desacertada una liquidación podrá recurrir contra ella sin necesidad de depositar las cantidades exigidas, siempre que ofrezca, para respaldo de sus posibles futuras obligaciones fiscales, fianza bancaria.

Y la Jurisprudencia, enfrentada a estas situaciones, ha entendido, sin duda inspirada por un principio de equidad, que en estos casos no debía tributar, la garantía ofrecida, por impuesto de Derechos reales.

Creemos que esta opinión tiene un evidente aval de justicia impositiva. Atentaría a la pureza que debe inspirar a las exacciones estatales el que se sujetasen tales seguridades. Y además, si así se hiciera, se brindaría un arma poco limpia a los liquidadores para incrementar los ingresos estatales. Bastaría con extender una calificación positiva a cualquier acto exento o no sujeto. El obligado al pago reclamaría. Puesto que la liquidación era descabellada, obtendría la devolución en su día. No obstante, el Fisco se habrá beneficiado del error o ligereza de sus funcionarios. Puesto que el contribuyente no puede escapar a una encrucijada con dos salidas igualmente onerosas: o deposita un monto igual a lo reclamado, con lo que, aun prosperando su reclamación, sale perjudicado, ya que el Tesoro sólo le reintegra del principal, pero se niega a res-

tituir los intereses devengados y la posible devaluación de la moneda; o fianza bancariamente que pagará si la resolución le es adversa; con lo que se le obligaría a pagar por la garantía al 0,75 por 100 de la base.

A frenar estos posibles abusos tiende la progresiva jurisprudencia que se pronuncia contra la sujeción.

Si la razón de esta postura nos parece correcta, se nos antoja, por el contrario indefendible la fundamentación jurídico-fiscal invocada.

Se insiste por el Tribunal Supremo y por el TEAC en la afirmación de que tales garantías no son actos sujetos porque no son fianzas, sino cauciones. Como si fianza y caución fuesen nociones disyuntivas, siendo así que se trata de dos conceptos trabados por la lógica, uno de los cuales es género próximo y el otro diferencia específica de una idea común.

Por otra parte, es sofisticada la afirmación de que tales fianzas bancarias ya no son fianzas que encajan perfectamente con la definición que de esta institución jurídica ofrece el artículo 1.802 del Código Civil: «Por la fianza se obliga uno (el Banco que avala en nuestro caso) a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo éste (el contribuyente).

Luego si hay fianza hay acto sujeto y un apoyo esencial para exigir el impuesto.

Por tanto, nosotros creemos que para que prospere con robustez fiscal la equitativa exclusión de tales garantías, es preciso partir de otra orientación. Apoyarse en la noción del acto exento, no del no sujeto. Porque este último es el que tiene una naturaleza distinta a la del acto sujeto. Y entre fianzas no puede existir una disparidad de fondo.

En cambio acto exento es el que siendo idéntico sujeto, se le permite, por política financiera, que escape a la acción tributaria. Aquí sí que encajan perfectamente las fianzas que nos ocupan. Pero como las exenciones son limitativas (artículo 8 del Reglamento), para gozar del favor fiscal deberían incluirse en la lista del artículo 6.º. Hasta que esto no se realice, reglamentariamente son actos sujetos.

De lege ferenda, vemos dos soluciones: o la ya indicada de la exención en todo caso, o la más ponderada de atemperarse a las

circunstancias. Según esta última, debería esperarse al resultado del recurso: si el pronunciamiento era adverso al contribuyente se le reclamaría el pago por el concepto principal y también por el de fianza.

Si, por el contrario, el fallo reconocía la justicia de sus pretensiones, se le absolvería de las dos cuotas, la principal y la accesoria. Se consideraría como un acto sometido a condición suspensiva y enmarcable, por tanto, en el artículo 57 del Reglamento.

La jurisprudencia a que se refiere este comentario está representada, entre otra, por las siguientes resoluciones:

Resolución de 6 de diciembre de 1949: Los depósitos constituidos a los efectos de la caución del artículo 26 bis de la Ley de Utilidades, no tienen el concepto de fianzas.

Resolución de 27 de abril de 1954: No son fiscalmente fianzas las consignaciones, cauciones, etc., prevenidas como requisito de un trámite o exigencia procesal para ejercitar acciones o recursos.

EL FRACCIONAMIENTO DE PAGO.

El artículo 137 del Reglamento concede derecho a obtener fraccionamiento en el pago del impuesto en los casos de herencia o legado en usufructo.

Los interesados deben presentar una declaración jurada en la que constará que carecen de toda clase de bienes o que «los que poseen son insuficientes para satisfacerlo (el impuesto) sin grave detrimento de sus intereses».

«O que los que poseen son insuficientes para satisfacerlo...» Esta frase es algo confusa. Literalmente entendida, parece significar que la cuota se hace efectiva mediante la entrega de los bienes poseídos. Sin embargo, el *modus operandi* del Reglamento no permite el pago «en especie». El cumplimiento de la obligación del afectado por el impuesto debe realizarse mediante la entrega de dinero. El Estado siempre cobra en pesetas. De ahí las normas de valoración de los bienes y de los derechos que establecen tanto la Ley como el Reglamento. Tasado el objeto gravado en pesetas, el Estado percibe su cuota en la misma moneda.

De no ser así, o bien adquiriría cosas fungibles, que se le entre-

garian en propiedad, o su cuota tributaria se haría efectiva coparticipando en condominio con los adquirentes de los bienes transmitidos. Esto aparte de los inconvenientes de toda comunidad de bienes, acarrearía una iliquidez dineraria para el Fisco que paralizaría todos los movimientos monetarios de la Administración.

Es necesario que el solicitante carezca de toda clase de bienes o que «los poseídos sean insuficientes para satisfacer el impuesto sin grave detrimento para sus intereses».

A nuestro entender, la frase se presta a algunos reparos, tanto gramaticales como de sentido.

Para aclarar nuestras opiniones nos valdremos de algunos ejemplos numéricos.

Supongamos que el heredero usufructuario debe pagar una cuota de 100.000 pesetas: «Bienes insuficientes para satisfacerla...» serían todos aquellos que, poseídos por el heredero, arrojasen un valor en cambio de hasta 99.999 ptas. con 99 céntimos. Por ejemplo, un automóvil valorado en 70.000 pesetas. Y «suficientes para el pago», todos los que valiesen 100.000 pesetas o más.

Pero no basta este enjuiciamiento gramatical de la frase reglamentaria. Si así lo hiciésemos, carecería de toda lógica el precepto.

Estamos ante un supuesto de fraccionamiento de pago. Y éste, como el aplazamiento, constituye un beneficio que se otorga al contribuyente cuando no puede pagar total e inmediatamente el impuesto.

Siendo esto así, bastaría para merecer el favor fiscal con no tener bienes suficientes para pagar en el momento oportuno. Sin embargo, el legislador, no contento con este simple requisito, añade que es necesario que el pago no perjudique los intereses del adquirente.

Y, relacionadas las dos expresiones del Reglamento, son de difícil inteligencia, «insuficientes para satisfacerlo sin grave detrimento de sus intereses».

Echemos mano de nuestro ejemplo: Insuficientes (70.000) para satisfacerlo (100.000 ptas.). Luego si carece de dinero, habrá que brindarle una salida solutoria: el fraccionamiento.

«Sin grave detrimento...»

No obstante, no existe necesaria relación entre ambos térmi-

nos, porque pudiera ocurrir que bienes insuficientes (70.000 ptas.) no quebranten los intereses normales del contribuyente, porque, por ejemplo, pudiera tener esas sumas en una cuenta corriente o empleadas en cualquier aplicación no suficientemente rentable o incluso sin ningún empleo.

Por ello, en tal contingencia sobra la alusión al quebranto pecuniario. Si una persona carece de lo suficiente para pagar, habrá que concederle el beneficio independientemente de que por hacer frente a sus obligaciones fiscales, perjudique gravemente sus intereses. Sobra esta segunda exigencia.

Veamos ahora el caso contrario: «Suficientes para satisfacer la cuota» (por ejemplo, una finca rústica que valiese 135.000 pesetas), «sin grave detrimento». Estos términos no están trabados por un enlace lógico necesario. Puesto que, aun rebasando el importe de las 100.000 pesetas a pagar por el impuesto, pudiera ocurrir que si se enajenasen con objeto de pagar al Estado con el precio recibido, esta aplicación perjudicase sensiblemente al particular. Tal ocurriría en el caso de que tal predio constituyese su normal medio de vida o de que poseyendo un automóvil valorado en 120.000 pesetas se valiese de él para el transporte público, por ejemplo.

Puede presentarse la doble hipótesis, contradictoria del Reglamento, de unos bienes que siendo insuficientes para el pago, no perjudiquen, por el contrario, los intereses del contribuyente, y, al revés: que siendo bastantes para enjugar el débito contributivo, perjudicasen, de seguir esta aplicación, al particular afectado.

Por ello, sería más exacto el Reglamento si, para otorgar sus ventajas, exigiese al contribuyente: que careciese de bienes; que éstos fuesen insuficientes, o, finalmente, que cualquiera que fuese su cuantía, no pudiesen aplicarse al pago sin grave detrimento de su herencia.

El precepto, en su redacción actual, pudiera resultar más lógico con la adición de una *virgula*. Un automóvil valorado en 120.000 pesetas es «suficiente para satisfacerlo» (el impuesto), pero «insuficiente, para satisfacerlo sin grave detrimento de sus intereses». Porque sus exigencias profesionales requieren poseer unos medios que valgan esa cantidad. Si paga 100.000 pesetas sólo le restarían 20.000. Insuficientes, por tanto, puesto que precisa tener empleadas 120.000. En cambio, si para sus intereses necesita un taxi que

valga 125.000 pesetas y dedica al punto un semoviente de lujo valorado en 500.000 ptas., en este caso, aunque venda, siempre quedará, después de satisfacer el impuesto (100.000 ptas.) un valor monetario más que suficiente para su dedicación rentable. Por tanto, sólo cobra alguna lógica el Reglamento introduciendo una coma en su dicción, con objeto de separar lo que la norma coordina.

Debería decir: «Insuficientes, para satisfacerlo sin grave detrimento de sus intereses» y no «insuficientes para satisfacerlo...», porque si valen 125.000 pesetas son de sobra suficientes para satisfacerlo.

* * *

Exigiendo unos mismos requisitos para favorecer a las herencias y legados en nuda propiedad o en usufructo que carezcan de bienes, sin embargo les concede la legislación diferentes remedios.

En el caso de adquisiciones hereditarias en nuda propiedad, se aplaza el pago de la liquidación. Tiene lógica. El nudo dominio es un derecho de negociabilidad difícil. Por otra parte, implica un incremento patrimonial diferido. De momento, pecuniariamente no representa una mejora para el adquirente.

Se produce como una expectativa o como un derecho aplazado, si se prefiere. Es al extinguirse el usufructo (*dies ad quem*) cuando el propietario logra una efectiva adquisición económica.

Es como si se tratase de un derecho sometido a un plazo suspensivo. No se suspende la adquisición, pues el derecho ya está adquirido, sino la eficacia crematística del mismo.

Por ello se otorga el aplazamiento. De momento la nuda propiedad no produce rendimientos periódicos que pudieran justificar un fraccionamiento. No hay dinero. No queda, pues, más solución que conceder el aplazamiento.

Además esta medida está en armonía con la regla general del artículo 59, que manda aplazar la liquidación «hasta que la limitación desaparezca» cuando «la eficacia de la adquisición dependa de una condición, un término...».

Por el contrario, tratándose de herencia o legado en usufructo, lo procedente es conceder fraccionamiento en el pago.

Si un usufructuario debe pagar 50.000 pesetas de cuota imposi-

tiva puede obtener que se le fraccione el pago en 10 anualidades. Cada año deberá pagar 5.000 pesetas.

El usufructo, a diferencia de la nuda propiedad, concede una participación directa e inmediata en los rendimientos económicos del objeto usufructuado. Estas mismas utilidades pueden bastar para hacer frente a cada una de las fracciones en que se divide la cantidad total a pagar.

El primer plazo debe pagarse en el término de quince días contados desde que se hubiese notificado al interesado la concesión del beneficio. Como este primer pago se realiza cuando todavía no ha percibido ninguna utilidad el usufructuario, ello pudiera implicar un sacrificio económico para él. Sacrificio que también existirá cuando cualquiera de las porciones de cuota anuales rebasen el monto de los aprovechamientos, si el contribuyente carece de otros bienes de fácil realización. Pero, al fin y al cabo, estos perjuicios son de inferior entidad, al que representaría tener que pagar de una sola vez el importe total de la cuota.

* * *

Según el Reglamento del Impuesto no cabe obtener fraccionamiento por quebranto en la realización de bienes para su rápida aplicación al pago del Impuesto, en el caso de liquidaciones parciales.

Tiene su justificación.

Las liquidaciones parciales implican en sí una inmediata obtención (realización, podría decirse, *latu sensu*) de valores y bienes.

No cabría, pues, alegar la existencia de perjuicio por la realización de bienes, cuando, en realidad, la liquidación parcial implica esa realización.

JOSÉ MENÉNDEZ,

Registrador de la Propiedad.