

Temas de Impuesto

(Tríptico)

I

TIPO DE LIQUIDACIÓN APLICABLE A LOS NIETOS

«...si quem horum descendantium fillus relinquentem mori contigerit, illius filios aut filias, aut alios descendentes. in propii parentis locum succedere... quam successionem in stirpes vocavit antiquitas...» (Novela 118 de Justiniano, Cap. 1.º).

La Ley de 17 de marzo de 1945 (art. 15, apartado C) dispuso que: «En los casos en que los nietos sucedan a sus abuelos por derecho de representación se aplicarán los tipos señalados en favor de los hijos.» Igual precepto se incluyó en la tarifa de 31 de diciembre de 1946, a continuación de la escala de su núm. 30.

Estas disposiciones eran una novedad que venía a excepcionar la regla general de que el tipo, en materia de herencias, se determina en función del parentesco entre causante y heredero.

El *fundamento* de la innovación hay que buscarlo en razones de equidad similares a las que hicieron aparecer el llamado derecho de representación en la historia jurídica. Si éste nació para evitar que los nietos, a la desgracia de haber perdido a sus padres, no vean añadirse la de perder los bienes que de otra manera habrían llegado a adquirir, la innovación fiscal pretendió que ni siquiera tengan el

perjuicio económico de soportar un trato fiscal más duro que sus tíos. Cabe pensar que el legislador, así, se ha excedido en su generosidad, pues la equiparación habría que buscarla con los otros nietos, sus primos, y éstos van a ver menguado el caudal de su abuelo con los derechos reales de dos transmisiones.

Pero la identidad de fundamento llevó a la equivocación de enfocar el beneficio desde el punto de vista del derecho de representación exclusivamente. Este defecto de enfoque originó las dudas que el precepto plantea tratándose de sucesión testada: de un lado, si el beneficio es aplicable más allá del estricto derecho de representación; de otro, si el legislador fiscal ha dado por supuesto la admisión del derecho de representación en la sucesión testamentaria.

No trataremos de indagar cuál era el criterio de los autores de la innovación fiscal sobre el problema del derecho de representación en la sucesión testada, por entonces muy de moda (1); cualquiera que fuese, se abstuvieron de traslucirle, y probablemente pensaron que la polémica doctrinal en curso terminaría por sentar una solución unánime, o al menos predominante, que sirviera de complemento al precepto fiscal.

Pero en el trance de redactarse el texto refundido del *Reglamento de 7 de noviembre de 1947*, el legislador quiso ser más explícito, y añadió en el apartado 2.º del artículo 31 dos párrafos que son el objeto de nuestro estudio, y dicen:

«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. Esta regla no será de aplicación en la sucesión testada en cuanto a los tercios de mejora y de libre disposición en la parte que de ellos hubiese dispuesto expresamente el testador en favor de los nietos.»

Tres diferencias principales resultan de la comparación de la Ley de 1945 con el Reglamento de 1947:

(1) Para una breve reseña bibliográfica de la polémica sobre el derecho de representación en la sucesión testamentaria; puede verse el comentario de BONET RAMÓN a la S. del T. S. de 6-12-1952, en la *Revista de Derecho Privado*, Febrero de 1953, pág. 125, adicionando en todo caso: ROCA SASTRE: «Estudios de Derecho Privado», pág. 260, tomo II. FUENMAYOR: «Estudios Jurídicos» (Fascículo de Derecho Privado, núm. 2, octubre de 1942). ELOY ESCOBAR: *Revista de Derecho Privado*, Marzo de 1954, página 205; ALBERTO DE ROVIRA: *Revista de Derecho Privado*, Junio de 1951, página 506.

1.^a Que dice sólo «por representación» donde antes decía «por derecho de representación». El cambio de expresión no debió ser motivado por el mero deseo de abreviar. Indudablemente se quiso ampliar el precepto a casos que no encajaban dentro del término técnico y tradicional del derecho de representación.

2.^a Que resuelve las dudas que se plantearon sobre cuál debía ser la base para la determinación del tipo, pues conforme al principio general, o sea ateniéndose a la participación hereditaria de cada nieto, muy frecuentemente saldría perjudicada la Hacienda, pagando la estirpe de nietos menos que hubiese pagado su padre si hubiese vivido. Considerando esto excesivo, se amortigua la excepción al principio del parentesco con otra excepción al principio de la participación hereditaria de cada heredero, y se ordena determinar el tipo aplicable a cada nieto, ateniéndose a la participación hereditaria total de su estirpe.

3.^a Que aplica el beneficio en los casos de sucesión testamentaria, si bien a través del rodeo de un «a sensu contrario» de barroca construcción.

Poco después de publicado el nuevo texto reglamentario, el Abogado del Estado señor PORRAS LARA, partiendo de que el derecho de representación no se da en la herencia testada, se lamentó de que la aplicación escueta del beneficio fiscal al caso de derecho de representación conduciría a privar del mismo a la mayoría de transmisiones en favor de nietos, y opinó que la intención del legislador fué otorgar un trato de favor en pro de los nietos, siempre que éstos ocupen el lugar de sus padres (2).

Creemos que no sólo tuvo el legislador esa intención, sino que la expresó con palabras que no dejan lugar a dudas. Don JUAN MARÍA MAZUELOS, en esta misma REVISTA (3), ya dijo con claridad y sencillez cuanto podía decirse sobre el precepto que nos ocupa. Entendí que hay representación en la sucesión de los nietos a sus abuelos no solamente en el caso del derecho de representación en sentido técnico, propio y tradicional, sino también en los llamamientos directos del abuelo testador a la estirpe de un hijo premuerto, así como cuando ha lugar a la sustitución vulgar a favor de los hijos del hijo instituido.

(2) FRANCISCO PORRAS LARA : *Revista de Derecho Privado*. Julio-agosto de 1948, pág. 703.

(3) JUAN MARÍA MAZUELOS : *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*. Enero 1949, pág. 16.

Y cree que estos casos de representación impropia son los normales y frecuentes en materia de sucesión testamentaria, ya que se adhiere a la tesis de ROCA, que no admite el derecho de representación en la sucesión testamentaria.

El Reglamento no quiso terciar en la polémica sobre el derecho de representación en la sucesión testada, pero comprendió que no era equitativo que unos nietos pagasen por el tipo de hijos (los que heredan abintestato a su abuelo en representación de su padre premuerto) y otros pagasen por el tipo de nieto (si el abuelo testó con cláusula de sustitución vulgar, o con institución directa a la estirpe de nietos, o aun sin nada de esto si se admite el derecho de representación en la sucesión testada), cuando ninguna razón hay para trato diferente.

Mas también se apercibió el legislador de que el testamento deja abierto el paso a disposiciones a favor de los nietos en que éstos heredan a sus abuelos no por ser hijos de un hijo premuerto, sino precisamente por ser nietos de su abuelo el testador y en virtud de un cariño específico de abuelo. Esto es lo que sucede cuando se mejora a los nietos, ya sea que viva su padre o ya sucedan en defecto de su padre. Y sólo para estos casos dejó abierto el paso al tipo propio y especial del segundo grado de la línea recta descendente, con el segundo párrafo del precepto que glosamos.

Repetimos que la tesis de MAZUELOS era bien clara y, en general, convincente. Pero como creo que la práctica de algunas Oficinas liquidadoras parece orientarse a una interpretación simplista y literalista de la modificación reglamentaria, girando una liquidación por el número 29 respecto del tercio de legítima, y otra por el 30 respecto de los otros dos tercios, queremos insistir sobre el particular, siquiera el resultado sea limitarnos a repetir lo dicho por nuestro citado compañero.

El Reglamento ha establecido la regla general de liquidar por el número 29, «siempre que los nietos, en defecto de sus padres, sucedan a sus abuelos por representación». Los términos empleados llevan de la mano a la interpretación extensiva. No dijo por derecho de representación para evitar precisamente que el precepto resultase estéril al caer en manos de la discusión doctrinal a que ya nos referimos. La frase hay que entenderla como si dijese que hay que aplicar el número 29 en cualquier caso que una estirpe de nietos venga a ocupar el lugar de su padre (*successio in stirpes*), ya sea abintestato o por testamento, y en este caso ya sea por institución, por sustitución

ción vulgar o por derecho de representación en cuanto se admita (4).

La regla general anterior tiene una excepción parcial y condicionada: aplicación del número 30 respecto de los tercios de mejora y libre disposición en la parte que de ellos hubiese dispuesto el abuelo testador expresamente en favor de los nietos.

Todo el secreto del precepto está en esto de «disponer expresamente en favor de los nietos». Y el único sentido posible de tal expresión es la de hacerla equivalente a la de mejorar a tales nietos con cargo al tercio de mejora o de libre disposición.

Si el sentido clásico, semántico y vulgar de mejorar y mejora no se hubiese nublado por el estricto concepto de la mejora en el Código civil, primero, y por el confusionismo entre mejora y tercio de mejora, después, bastaba que el Reglamento hubiese dicho: a los nietos se les aplicará el tipo de los hijos, excepto en cuanto hayan sido mejorados por sus abuelos. Aunque tuvo que emplear más palabras, quiso decir lo mismo.

Como dice FERRARA (5), la mejora es una disposición ordenada sobre la base de la desigualdad, del aumento de la cuota, de la distribución con privilegio, y según HERNÁNDEZ GONZÁLEZ (6), la desigualdad es esencial a la mejora..., ya que entre varios nadie puede estar mejor sin que el otro o los otros estén peor».

Es frecuentísimo que los abuelos mejoren a sus nietos, unas veces viviendo sus padres y más veces mejorando a las estirpes de sus nietos premuertos. Pues bien: el beneficio fiscal que naturalmente se deriva de aquel fundamento a que nos referimos al principio debe consistir en reservar el tipo de nietos para tales mejoras; en todo lo demás, en todo aquello que el nieto recibe tanto por el testamento como por la Ley, en cuanto ambos marchan acordes y coincidentes, el tipo aplicable debe ser el mismo que los hijos.

(4) MAZUROS (loc. cit., pág. 30), cree que incluso debe aplicarse el tipo de hijos a las donaciones *mortis causa* e *intervivos*, en que se dejen bienes a los hijos y a los nietos, hijos de hijos, premuertos, por representación.

PORRAS LARA, por el contrario, cree que incluso las donaciones *mortis causa* quedarían fuera del beneficio (loc. cit., pág. 703).

Estimamos aventurada la aplicación a los *intervivos* y ociosa la cuestión en cuanto a los *mortis causa*, mientras la doctrina, acabada otra discusión en curso, no nos diga si existen aún.

(5) Ver JERÓNIMO GONZÁLEZ: «Las Conferencias del Doctor Ferrara», *Revista Crítica*. Enero 1929, pág. 65.

(6) HERNÁNDEZ GONZÁLEZ: *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*. Octubre y noviembre 1918. 472.

Muchos casos y ejemplos podían reseñarse. Pueden verse los fundamentales en el trabajo de MAZUELOS (7). Merece que nos detengamos en el último de los que expone: El causante instituye herederos a sus hijos A y B y a los hijos de su difunto hijo C. Y dice que, por entrar en juego el artículo 769 del Código, los nietos tributan por el número 30 de la tarifa. Sí nos parece que el 769 pueda prevalecer sobre meras conjeturas favorables a la institución por estirpes a los nietos, pero no consideramos que el número 30 deba aplicarse a la totalidad, sino sólo en la parte que el juego de dicho artículo conduce a una mejora tácita a favor de los nietos y teniendo en cuenta además que nunca podría vulnerarse la legítima estricta de A y B.

Entender que la parte de los tercios de mejora y libre disposición que reciban los nietos se liquida por el número 30 en todo caso de sucesión testada es inadmisibile :

a) Porque, como ya destacó MAZUELOS, «ubi eadem ratio, ibi eadem dispositio». Si se quiso conceder un tipo de favor a los nietos que heredan en lugar de sus padres, es absurdo que el mismo abuelo reduzca el beneficio a un tercio, si, con la sola intención de evitar molestias y gastos a sus herederos, hace testamento.

b) Porque disponer expresamente (en todo o en parte) del tercio de mejora es modificar o alterar de alguna manera la innata vocación del tercio de mejora para hacerse legítima de distribución igualitaria, ajustada a los artículos 932, 933 y 934 del Código. Disponer expresamente (en todo o en parte) del tercio libre es sustraerlo a los legitimarios, o al menos mejorar con él a alguno o algunos de los legitimarios. Si los tercios de mejora y de libre disposición, en cualquier manera que sean los términos del testamento, pasan a los legitimarios de idéntica forma y participaciones que abintestato, el testamento, en el sentido que ahora nos interesa, no es sino una preconstitución de prueba de quienes son los herederos forzosos, y no cabe decir que el testador haya dispuesto expresamente de dichos tercios en favor ni en contra de nadie.

c) Si el legislador hubiera querido que el tipo de hijos se aplicase sólo al tercio de legítima corta y el de nietos a los otros dos, le habría bastado decir: «Esta regla no será de aplicación en la sucesión testada en cuanto a los tercios de mejora y de libre disposición.»

Si se tomó la molestia de añadir: «En la parte que de ellos hubiese dispuesto expresamente el testador en favor de los nietos», es porque quiso decir algo distinto de lo que sin añadir esta frase hubiese dicho, frase que sobraba absurdamente si no tenía otro sentido que referirse a la parte de tales tercios que heredara cada nieto contribuyente. El sentido razonable de la frase añadida no puede ser otro que separar la parte de dichos tercios que el nieto hereda sin necesidad de que haya una disposición expresa a su favor, de la porción de tales tercios, que sólo hereda en virtud de una expresa disposición testamentaria con cargo a los mismos tercios y a favor del nieto.

Como con agudeza señaló MAZUELOS, la interpretación del inciso queda patente, volviendo del revés su construcción, diciendo: Esta regla será de aplicación en la sucesión testada en cuanto a los tercios de mejora y libre disposición en la parte que de ellos no hubiese dispuesto expresamente el testador en favor de los nietos.

Para poder decir que un testador ha dispuesto en todo o en parte de la mejora o del tercio libre en favor de uno o varios de sus legitimarios, es preciso que reciban más participación que la que les correspondería abintestato, porque en caso contrario podría decirse que el testador ha dispuesto expresamente de todo o parte de dichos tercios, pero no en favor, sino precisamente en contra del legitimario o legitimarios de que se trate. Y en nuestro caso, los nietos que recibían menos que su porción intestada de los tercios de mejora y libre disposición, además de su intangible porción en la legítima estricta, no deben sufrir para nada el número 30 de la tarifa, pues el testador dispuso expresamente de parte de los tercios de mejora y libre, pero no en favor, sino en perjuicio de tales nietos y en favor de sus hijos, de otros nietos o de extraños.

d) Lo que no puede ser argumento, ni en favor ni en contra, de una u otra interpretación, es el que en algún caso el fraccionar la base de un nieto para aplicar el 29 a una parte y el 30 a la otra pueda resultar perjudicada la Hacienda. Las veleidades y arbitrarios resultados a que frecuentemente conducen las escalas de la tarifa, no deben nunca apartar al Liquidador de la normal aplicación de los preceptos fiscales, sean beneficiosos para el Fisco o sean beneficiosos para el contribuyente.

Resumiendo: el Reglamento ha establecido dos tipos para las liquidaciones a cargo de los nietos que suceden a sus abuelos: uno para cuando heredan por ser hijos de hijos del causante y ocupando

su lugar (núm. 29), y otro para cuando heredan y en cuanto heredan no por eso sino precisamente por ser nietos de su abuelo testador (número 30).

Dejamos sin tocar si debe admitirse el derecho de representación en sentido propio en la sucesión testada; pero hay que tener en cuenta que puede darse el caso de que, aun sin contener el testamento cláusula de sustitución, los interesados en el *caso de premoriencia* practiquen la partición como si hubiese tal cláusula. ROCA SASTRE no nos dice su opinión sobre cómo ha de llevarse a la práctica el juego de la preterición subsanadora de la falta de derecho de representación. Las Resoluciones de 20-5-98 y 30-6-10 parecen dar a las particiones practicadas por los herederos fuerza suficiente para remover la preterición; pero hay que advertir que la primera de ellas se basó en no haber preterición. La dificultad práctica de la solución de ROCA es, si se estima necesario, declaración judicial de la preterición y declaratorio de herederos. De todas formas, creemos que el Liquidador, cualquiera que sea su opinión doctrinal sobre el problema, debe limitarse a liquidar a los nietos por el tipo de hijos en las particiones verificadas, dando por supuesto que se da el derecho de representación en estos casos.

En los *casos de desheredación e incapacidad (indignidad)* del hijo que deje hijos, el derecho de representación en la sucesión testada está reconocido por los artículos 929, 761 y 857, si bien ROCA no considera estos casos de verdadero derecho de representación (8). CIRILO GENOVÉS (9), contra la opinión corriente, no cree que en estos casos el derecho de representación se limite a la legítima si el testador no dispuso de la mejora ni del tercio libre, y somos de su misma opinión, pues creemos que lo que sucede es que se olvidan constantemente los autores de que nuestro Código civil identifica sucesión legítima con sucesión abintestato o legal en pasajes tan decisivos como el artículo 912 y otros. En estos casos tampoco es muy claro que pueda prescindirse del declaratorio de herederos, y desde luego deberá mediar declaración judicial de la incapacidad.

En el *caso de renuncia* se excluye el derecho de representación,

(8) Aquí la aplicación de la regla que estudiamos parece chocar con su texto literal, que al decir en defecto de sus padres parece limitarse a supuestos de premoriencia; pero creemos que debe aplicarse por tratarse, conforme al Código civil, de un supuesto de representación sucesoria.

(9) «La desheredación y las reservas», *Revista de Derecho Privado*. Octubre 1947, pág. 738.

(artículo 929). Si esta injusticia del C. c., no muy explicable, fuese corregida por el renunciante con una renuncia a favor de su stirpe, habrá una clara renuncia traslativa, pues se cambia el cauce legal de la porción renunciada. Si la renuncia fuese pura y simple, pero los coherederos, de común acuerdo, adjudicasen a la stirpe del renunciante, su porción contra el criterio del Código, habría que liquidar a los tíos, habida cuenta del acrecimiento, y luego liquidar donaciones de los tíos a la stirpe de nietos, hijos del renunciante. En estos casos de renuncia no procede, pues, aplicar el tipo de hijos a los nietos, más que en el caso de que los nietos sean sustitutos, también para el supuesto de renuncia, pues como vimos en nota anterior, no creemos que la frase «en defecto de sus padres» haya de entenderse en sentido literal.

II

LAS RENUNCIAS DE HERENCIA

...Pro herede autem gerere quis videtur si rebus hereditariis tamquam heres utatur, vel vendendo res hereditarias, aut praedia colendo, locandove, et quoquo modo si voluntatem suam declaret, vel rei vel verbis, de adeunda hereditate. (Instituta II, 19; Ley 7.)

El apartado 17 del artículo 31 del Reglamento del Impuesto, dice:

«La renuncia de la herencia hecha simple y gratuitamente en favor de todos los coherederos a quienes debe acrecer la porción renunciada, según lo prevenido en la última parte del número 3.º del 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 del causante con el favorecido por la renuncia corresponda a éste un tipo superior a aquél.

»En los demás casos de renuncia a que se refiere el artículo 1.000 del Código civil, se exigirá el impuesto correspondiente al renun-

ciente por razón de la herencia, sin perjuicio de lo que corresponda liquidar además por la cesión o donación de la parte renunciada.»

También aquí toda la problemática fiscal del precepto transcrito deriva de no estar resuelto un problema doctrinal, que ahora es el sistema legal español en cuanto a la adquisición de la herencia y su corolario inmediato: la esencia jurídica de la repudiación.

Nada nuevo podemos aportar a las discusiones sobre la mecánica de la adquisición de la herencia (10); pero fijándonos en la polémica entre GARCÍA VALDECASAS y ROCA SASTRE, por ejemplo, nos aventuramos a destacar en ella un elogiado desmenuzamiento de los preceptos del Código vistos a través de una gran documentación histórica y de Derecho comparado, pero también cierto desprecio olímpico por los datos de la vida jurídica real y por todo elemento ajeno a la literalidad del Código, como son:

a) La Ley Hipotecaria y la práctica registral, que con toda naturalidad prescinden de la aceptación de la herencia para inscribir a favor de los herederos. Esto ocurre desde luego en las particiones practicadas por comisario.

b) La Ley de Enjuiciamiento civil y la práctica judicial, según la cual los autos declaratorios de herederos se dictan sin necesidad de aceptación expresa e incluso sin comparecencia de todos los herederos a quienes se declara tales. Tampoco en los declaratorios de herederos instados por herederos de un heredero se concede importancia a si se está o no en caso de actuación del 1.006 del Código.

c) La legislación del Impuesto de Derechos reales, que permite girar liquidaciones por herencia sin que ninguna forma de aceptación sea requisito previo y que contiene preceptos tan impregnados del sistema germánico como el 31 (1), 48 (1) y 52 del Reglamento (11).

(10) Sobre las discusiones acerca del sistema de adquisición de la herencia en el Derecho español, véase: COSACK: *Revista de Derecho Privado*, 1923, pág. 300. ROCA SASTRE: «Estudios de Derecho Privado», II, pág. 1; GARCÍA VALDECASAS (Guillermo): *Revista de Derecho Privado*, Febrero de 1944, pág. 89, y diciembre de 1951, pág. 991; RIERA AISA: «Nueva Enciclopedia Jurídica», II, pág. 418 y ss.

(11) No es cuestión abordable con la ligereza que pretende tener este triptico, si tales preceptos son una mera presunción fiscal de aceptación de la herencia, o la adopción del sistema germánico de adquisición de la herencia a los efectos del impuesto, o el reconocimiento por el legislador fiscal de que tal sistema es el aceptado por nuestro Derecho.

Nos basta aquí señalar cómo para la Hacienda el heredero adquiere la

De todas maneras será excesivo decir que la naturaleza interna de la repudiación depende del sistema de adquisición de la herencia, puesto que la retroacción de la renuncia de herencia, incluso en el sistema de adquisición *ipso jure*, impide que pueda considerarse de carácter traslativo cuando se hace pura y simplemente.

Lo que sí nos parece es que desde un punto de vista fiscal la distinción entre la renuncia abdicativa y la traslativa (*in favorem*) que implica una verdadera transmisión «*per modum renuntiationis*», no es muy valiosa (12). La primera debiera limitarse a cuando el bien renunciado quede *nullius*, o al menos el renunciante no tenga medio de saber quién ha de ser favorecido por la abdicación, y estimarse traslativas todas las demás renunciaciones en que alguien resulta beneficiado. Así, toda renuncia de herencia resultaría «*in favorem*», pues bien por la sustitución, bien por el derecho de acrecer, bien por la apertura de la sucesión abintestato, o por el llamamiento al grado u orden siguiente, siempre hay favorecido o favorecidos, y normalmente conoce el renunciante quiénes y cómo han de serlo.

Sin embargo, a pesar de su simpatía por el sistema de adquisición *ipso jure* y de comprender lo dicho anteriormente el legislador fiscal, del dato estadístico de que la mayoría de las renunciaciones de herencias no lo son más que en el papel y para obtener ventajas liquidatorias, no se atrevió a llegar a la drástica consecuencia de desconocer y eliminar el perfilado concepto de la renuncia preventiva.

Por ello, el Reglamento del Impuesto admitió dos supuestos: a), renunciaciones preventivas de herencia, en las que por entenderse que no ha habido adquisición no constituyen acto sujeto, y b), las renunciaciones traslativas, en las que por entenderse que hubo adquisición de la herencia hay que apreciar dos transmisiones: una, por herencia de causante a renunciante, y otra, por donación o cesión de renunciante a favorecido.

herencia desde el momento del fallecimiento y una vez transcurrido el plazo legal y cumplidos los requisitos del artículo 48 en su caso, sin que la renuncia se haya operado, nada puede oponer el heredero contra las liquidaciones giradas a su cargo.

(12) Conocida es la clasificación de las renunciaciones en: a) Abdicativa: cuando se abandona un derecho adquirido, o sea, ya incorporado al patrimonio del renunciante (*derelictio dimissio*); ROCA SASTRE incluye en este grupo la de gananciales, pero véase la tabla III de este tríptico. b) Preventiva: cuando se abandona o rechaza un derecho sólo deferido (*omissio adquirendi*); Renuncia de herencia y legado. c) Traslativa (*in favorem*): verdadera transmisión *per modum renuntiationis*.

A) *Las renunciaciones preventivas* se regulan en el primer apartado del 31 (17). Analizando este primer apartado, podemos destacar en breve comentario los siguientes extremos:

a) El Reglamento, en trance de regular los requisitos de la renuncia de herencia para que pueda considerarse preventiva, debió detenerse previamente en los requisitos de posibilidad de la renuncia misma, haciendo un intento de configurar la aceptación tácita, impositiva de la renuncia. Las dudas de la jurisprudencia y la práctica sobre si constituyen aceptación tácita las relaciones de bienes solicitando liquidación provisional (13), los declaratorios de herederos (14), etcétera, y si son admisibles las renunciaciones verificadas por derecho de representación o transmisión (15), son prueba de que encuadrar el deslinde de las renunciaciones sujetas y no sujetas dentro del ámbito del artículo 1.000 del Código civil es insuficiente, pues este artículo se limita a enumerar una serie de casos de aceptaciones presuntas a añadir a la aceptación tácita del artículo 999 (no muy expresivo tampoco), y el Reglamento debió establecer las condiciones extrínsecas de la renuncia para desvirtuar la aceptación que él mismo presume en principio efectuada.

Cuando los Liquidadores nos vemos obligados a declarar no sujetas renunciaciones de herencia, formalizadas muchos años después de fallecido el causante, contemplamos de cerca una de las ventajas prácticas del sistema germánico (16). Y es que el Reglamento no se percató de que admitido (aunque sólo sea a efectos fiscales) el sistema de adquisición *ipso jure* de la herencia, había necesidad de establecer un

(13) Ver Res. del T. E. A. Central de 21 mayo 1940, en *Revista Crítica*. Mayo de 1943, pág. 353: Según ella la liquidación provisional y su pago suponen aceptación tácita y la renuncia que después se haga implica una donación.

Ver Res. del mismo T. de 20 junio 1944, en *Revista Crítica*. Diciembre de 1945, pág. 835, en igual sentido que la anterior.

En sentido contrario, S. de T. S. de 22 junio 1923.

(14) Ver S. de 8 junio 1901, en *Seix*, tomo 18, pág. 719, según la cual el instar el declaratorio de herederos no impide repudiar posteriormente.

(15) Ver Res. del T. E. A. C., de 9-XII-41, en *Revista Crítica*. Enero 45, pág. 69. Res. de 5-X-1948, en *Revista Crítica*. Septiembre 49, pág. 587. Resolución de 7-III-950, y su Comentario, de R. VILLAMIL, en *Revista Crítica* de octubre 1951, pág. 786. BAS Y RIVAS: vol. I, págs. 336-337.

(16) El párrafo 1.943 del B. G. B., dice que «el heredero no puede repudiar la herencia cuando... el plazo para repudiar ha concluido. Con la terminación del plazo la herencia se considera aceptada.»

En el párrafo siguiente se regula un plazo ordinario para repudiar de seis semanas y un plazo extraordinario de seis meses.

plazo máximo para la repudiación, concluido el cual sin hacerla en forma solemne, se considerase aceptada la herencia (al menos para el Fisco). No lo ha hecho así, y ni siquiera hay en la regulación de la renuncia de herencia el atisbo del artículo 22 (9) con su renuncia tardía de los gananciales, que veremos en la tabla III de este tríptico.

b) Tampoco exige el Reglamento documento público para la admisión como preventiva de la renuncia de herencia. Deja al Liquidador en libertad para que opte por exigirle, basándose en el artículo 1.008 del Código civil, o por admitir toda clase de documentos, aplicando el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, aplicación dudosa, ya que éste ordena prescindir de los defectos formales para exigir el impuesto, pero no parece que anime a prescindir de los mismos cuando entonces resulte el acto no sujeto.

c) Obsesionado el legislador fiscal por el artículo 1.000 del Código civil, creyendo ver en él la solución a su problema de deslindar la renuncia preventiva y traslativa de herencia, ni se paró a analizarlo, ni se fijó en sus defectos.

En primer lugar, dicho artículo no se sale del campo de las renunciaciones «in favorem». La renuncia pura y simple o repudiación acampa fuera de él. El artículo 1.000 quiere decir: Las renunciaciones «in favorem» son aceptaciones, con excepción de la renuncia hecha indistintamente en favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada, que se considera como renuncia pura y simple. No era del todo incorrecto el Código civil refiriéndose aquí sólo al acrecimiento y silenciando la sustitución y la apertura de la herencia intestada, pues acaso lo incorrecto sea decir: renuncio en favor de mi sustituto, o renuncio en favor de los herederos abintestato, pues tales expresiones, por inútiles, implican meras renunciaciones puras y simples.

En cambio, el Reglamento sí estuvo desacertado en hablar de renuncia simple en favor de todos los coherederos, copiando el artículo 1.000 del Código civil, sin advertir que este artículo no se refiere para nada a la renuncia simple, y que renuncia simple y renuncia en favor son términos opuestos. Lo que quiso y debió decir es que no constituye acto sujeto, ni la renuncia pura y simple (siempre gratuita), ni la renuncia en favor, indistintamente, de todos los herederos a quienes deba acrecer la porción renunciada y siempre que sea gratuita. Y aun mejor que decir herederos a quienes deba acrecer la porción renunciada, sería decir herederos a quienes correspondería

la porción renunciada, si la renuncia hubiese sido pura y simple.

En definitiva, lo que requiere la renuncia, para no ser traslativa, es que en nada altere los caminos legales de la porción repudiada.

d) Pero el Reglamento no pudo evitar el hecho fatal de que todas las renunciaciones de herencia son fiscalmente «in favorem», figure o no la cláusula «in favorem» en la renuncia, pues siempre hay alguien a quien la renuncia beneficia, aun en el extraño caso de que el renunciante desconozca quién haya de ser. Y de ahí el preceptuar que la liquidación a cargo del beneficiado se gire por el tipo que correspondería aplicar al renunciante, a no ser que el del parentesco del causante con el favorecido sea superior, en todo caso en que por haber renunciado preventiva el renunciante no pague impuesto.

Los comentaristas no suelen ser claros en este punto. Hay quien parece opinar que este tipo del renunciante, si es mayor, sólo cabe aplicarlo en el caso de renuncia en favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada, pero no en el caso de repudiación pura y simple. Pero esto conduciría al absurdo de que el tipo aplicable dependiese de que en la renuncia apareciese o no la frase «en favor de mis queridos hermanos» u otra semejante; lo que, como señala BAS Y RIVAS, sería impropio y antifiscal.

Las dudas han nacido de lo que dijimos en c): el Reglamento no advirtió que el artículo 1.000 era insuficiente para enmarcar la renuncia preventiva, pero realmente quiso imponer el tipo más beneficioso para la Hacienda entre los correspondientes a renunciante y beneficiado, en todo caso de renuncia preventiva.

Creemos esto porque el legislador no sólo ha querido salir al paso del fraude fiscal, que tratándose de renunciaciones puede decirse que se presume, sino que ha visto que fiscalmente toda renuncia de herencia es renuncia «in favorem», se deslice o no la correspondiente frase, y además ha tenido que acomodarse al sistema de adquisición hereditaria fiscal, que es el «ipso jure»; pero no atreviéndose a llevar a sus últimas consecuencias estos principios, desterrando la renuncia de herencia del campo fiscal, ha ideado con ánimo transaccional esta solución del tipo más beneficioso para la Hacienda, acaso inspirado en cierto sentido en razones parecidas a las que justifican el artículo 1.001 (17).

(17) El Fisco, considerándose con derecho a las cantidades que hubieran debido liquidarse a cargo del heredero renunciante, estima hecha la re-

En cambio, BAS Y RIVAS no parece muy decidido a la aplicación absoluta del tipo más beneficioso en todo caso de repudiación, y, en frase insegura, parece encontrar razón para trato diferente en las repudiaciones que motivan la apertura de la sucesión abintestato (18). Nosotros no la encontramos. Aunque parezca que la apertura de la sucesión intestada, con su necesidad de incoar el declaratorio de herederos, aleja y desconecta la renuncia de la delación y adquisición de la herencia abintestato, la primera es la causa eficiente de las segundas, igual que cuando el traspaso sin trámite alguno se opera a coherederos con derecho de acrecer o al heredero sustituto. En todo caso, el traspaso se opera por la Ley, incluso en estos últimos, aunque parezca que en ellos se opera por la sola virtud del testamento.

En resumen : Las renunciaciones gratuitas son acto no sujeto, siempre que no sólo excluyan la adquisición de la herencia por el renunciante, sino que además no alteren en nada los cauces legales del caudal hereditario, por los que éste ha de discurrir al encontrar cerrada, por la compuerta de la repudiación, la salida que en principio tenía prevista para afluir al patrimonio del renunciante. El caudal hereditario llega, a los patrimonios de los herederos no renunciantes, directamente del depósito de la herencia yacente ; pero como van a recibir un volumen mayor por consecuencia de la renuncia, en cuanto al exceso debe aplicarse el tipo del renunciante si es superior al del beneficiado.

B) *Las renunciaciones traslativas*.—Lo serán todas las que no reúnan los requisitos de las preventivas. En ellas se entiende que no hay renuncia sino aceptación y adquisición de la herencia, y por ellos han de apreciarse dos transmisiones. A estas renunciaciones se refiere el apartado segundo del artículo 31 (17). Son todas las falsas renunciaciones del artículo 1.000 del Código civil, a saber :

a) La renuncia a beneficio de uno o más de sus coherederos. El término contrario a esto ya hemos visto que es la renuncia a favor de todos los coherederos indistintamente. La palabra indistintamente es la clave de la diferencia, pues puede ser a beneficio de todos los coherederos, pero si no lo es indistintamente, la renuncia es trasla-

nuncia en su perjuicio y se procura un medio cómodo para no resultar perjudicado.

(18) BAS Y RIVAS : «Impuesto de Derechos reales». Vol. I, pág. 335.

tiva (19). Y lo es tanto si se hace gratuitamente como si se hace por precio.

b) La renuncia por precio a favor de todos los coherederos indistintamente. La onerosidad es incompatible con la renuncia preventiva; el negociar con la renuncia se entiende que es negociar con la porción hereditaria, y para esto hay que adquirir primero, o a la vez, pues el negociar con la herencia fué siempre causa de aceptación.

En resumen: que hay dos transmisiones liquidables en todas las renunciaciones en que bien por ser onerosas o bien por venir a alterar de algún modo los cauces legales por los que el caudal hereditario hubiese discurrido al encontrar cerrada por la compuerta de la renuncia su salida en principio prevista, ha de entenderse que tal compuerta no estaba realmente cerrada, sino que el caudal entró en el depósito patrimonial del heredero y de él salió por otros conductos hacia los patrimonios de los beneficiados por la renuncia.

(19) Por eso no puede decirse que sea desacertada la S. del T. S. de 3 de julio de 1951 (ver en *Rev. Crítica* de febrero de 1952, pág. 152), revocando Res. del T. E. A. C. de 14 diciembre 1948 (ver en *Rev. Crítica* de octubre 1949, pág. 671).

Indudablemente, para estar en el caso de renuncia no sujeta, conforme al 1.000, 3.º *in fine*, del Código civil, no basta con que la renuncia sea gratuita y los coherederos a favor de los cuales se hace sean de aquellos que gocen de derecho de acrecer sino que se requiere que la renuncia se haga indistintamente a favor de todos los coherederos a quienes deba acrecer la porción renunciada. En el caso de que se trataba entendió el T. S. que esto se había cumplido, en cuanto a cada una de las renunciaciones, si bien por consecuencia de la acumulación de las cinco renunciaciones puras simples, gratuitas, y que beneficiaban indistintamente a todos los coherederos a quienes debía acrecer la porción renunciada, el resultado fuese que se condensara el acrecimiento en el sexto hermano.

RODRÍGUEZ VILLAMIL no encontró convincentes los argumentos a favor de una verdadera renuncia extintiva, creyendo que tenía todos los caracteres de traslativa porque cada uno renuncia a favor de otro heredero y todos a favor del mismo. No estamos conformes; las cinco renunciaciones eran auténticas repudiaciones puras y simples, si bien por la acumulación de las cinco el resultado práctico y final era el mismo que si se hubiesen hecho las cinco exclusivamente en favor del sexto hermano. Lo único que nos prueba este curioso caso es que el fraude fiscal en materia de renunciaciones es el pan nuestro de cada día y que muchas veces es imposible luchar contra él, como tuvo que reconocer el T. S. revocando la Res. del T. E. A. C.

No corresponde tratar aquí de otras cuestiones que este caso planteaba. Diremos, sin embargo, que en cuanto al obstáculo resultante del 990 (prohibición de la repudiación en parte) y del 833 a sensu contrario, los pronunciamientos del T. S. en cuanto de carácter material o sustantivo deban admitirse sin ser discutidos por el comentarista de Derecho fiscal.

III

LA RENUNCIA DE GANANCIALES

Quando la muger renunciare las ganancias, no sea obligada a pagar parte alguna de las deudas que el marido oviere hecho durante el matrimonio (Ley 60 de Toro).

Objeto principal de nuestro estudio va a ser la renuncia de gananciales efectuada por el cónyuge sobreviviente, si bien haremos al final breves consideraciones a otros problemas no menos graves. Como en las dos anteriores tablas del tríptico, las dudas fiscales derivan de otras doctrinales que no acaban de despejarse y que ahora son sobre la esencia y naturaleza de la sociedad de gananciales (20), y como en ellas, la frase «a favor» o «en favor» juega el papel de *Leit motiv*.

I. El Reglamento del Impuesto de 7 de noviembre de 1947 reguló la renuncia de gananciales efectuada por el cónyuge superviviente en forma de excepción al principio de adjudicación «*ipso jure*» de la mitad de gananciales. Dice así el párrafo 8.º del artículo 22:

(8) «Se entenderá realizada la adjudicación de gananciales, aunque no se haga expresamente, por el solo hecho de la disolución de la sociedad conyugal por fallecimiento de uno de los cónyuges, salvo el caso de que el sobreviviente haya renunciado simple y gratuitamente, en tiempo hábil, y por escritura pública a los efectos y consecuencias de dicha sociedad de gananciales. Cuando se hiciere la renuncia gra-

(20) Además de los Tratados generales y la abundante bibliografía que en ellos se cita sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y su específico *jus adroscendi* en caso de renuncia de uno de los comuneros o de sus herederos, puede verse: CASTÁN: «Dogmática de la sociedad de gananciales.» Madrid, 1929. «Efecto de la renuncia de gananciales efectuada por uno de los cónyuges.» *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, tomo 155, pág. 226. LEZÓN: «La renuncia de las gananciales por los herederos del cónyuge premuerto.» *Revista de los Tribunales y Leg. Universal*. 1929. El mismo: «Efectos de la renuncia de gananciales por los herederos de uno de los cónyuges», *REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO*. Diciembre 1929. ROCA SASTRE: «La comunidad de gananciales. Destino de éstos en caso de renuncia», *REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO*. Marzo 1930. GARCÍA

tuitamente a favor de persona determinada, aparte de la liquidación correspondiente por el concepto de adjudicación de gananciales, se girarán las que procedan sobre la misma base a cargo del o de los herederos beneficiados por el concepto de donación del renunciante. En el caso de que la renuncia se realizara a título oneroso, se liquidarán los dos conceptos de adjudicación de gananciales y cesión de los mismos.»

Tan enlazadas fueron siempre en la práctica las liquidaciones por gananciales y herencia, que el legislador no ha podido sustraer aquéllas al principio básico de adquisición *ipso jure* de la herencia desde el punto de vista fiscal, que consagran los artículos 31 (1), 48 (1) y 52 del Reglamento.

Como señala RUIZ ARTACHO (21), hasta 1941 existió una manifiesta discordancia entre los textos legales y reglamentarios, que centran el acto liquidable en la adjudicación de bienes en pago de los gananciales, y la práctica de las Oficinas liquidadoras, que por asimilación con el caudal hereditario venía prescindiendo de documento de adjudicación expresa para girar las liquidaciones por gananciales al cónyuge sobreviviente.

La concordancia vino con el Reglamento de 1941 al disponer que se entendería realizada la adjudicación por el solo hecho de la disolución de la sociedad conyugal por fallecimiento de uno de los cónyuges. Pero pronto, en 1947, el Reglamento tuvo que salir al paso de las opiniones, fortalecidas a raíz de la reforma de 1941, según las cuales la renuncia de gananciales era inoperante para el Fisco, y lo hizo regulando ésta como hemos transcrito.

Los autores de la reforma del Reglamento en este punto, para regular la renuncia a los gananciales, tuvieron a la vista dos elementos básicos de información: las normas sobre la renuncia de herencia y legado del propio Reglamento y el artículo 1.418 del Código civil.

No consideramos útil atribuir al artículo 22 del Reglamento pretensiones casuísticas, que probablemente no tuvo (22). Ni el 1.364,

(21) «Los gananciales y su renuncia en el Impuesto de Derechos reales», REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, Marzo, 1950, pág. 167.

(22) BAS Y RIVAS hace las siguientes distinciones: a) Renuncia a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales (1.418, 1.º), y aún apura separando efectos y consecuencias. b) Renuncia a la sociedad de gananciales misma (1.364). c) Renuncia a la continuación del régimen de la sociedad de gananciales (1.433 y 1.434), y d) Renuncia al régimen de la

ni el 1.394 del Código civil fueron analizados con miras fiscales. Tanto la renuncia, a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales del apartado 8), como la renuncia a la sociedad de gananciales del 9), deben ser la renuncia a la mitad de gananciales obtenidos, efectuada por uno de los cónyuges.

Los párrafos 8 y 9 del artículo 22, leídos sin ánimo de complicarlo, conducen a una clasificación trimembre de la renuncia de gananciales:

a) Renuncia realizada a título oneroso. Es siempre una renuncia traslativa; hay dos actos liquidables: adjudicación al cónyuge de su mitad de gananciales y cesión de la misma al o a los beneficiados.

b) Renuncia gratuita a favor de persona determinada. También traslativa; hay dos actos liquidables: adjudicación al cónyuge de su mitad de gananciales y donación del renunciante al heredero o herederos beneficiados.

c) Renuncia hecha simple y gratuitamente, en tiempo hábil y por escritura pública. Es fiscalmente una renuncia preventiva: no se entiende realizada la adjudicación de gananciales. Aunque no lo dice, hay que entender acto no sujeto la renuncia y acumular las dos mitades de gananciales en la herencia del premuerto, engrosando así las bases liquidables de sus herederos (23).

Pero no constituye un cuarto caso la renuncia tardía del apartado 9), que dice:

(9) «Si la renuncia a la sociedad de gananciales se hiciera después de haberse practicado la liquidación provisional de la herencia, se girarán las liquidaciones que correspondan, según las reglas anteriores, al practicarse la definitiva, pero sin derecho a devolución alguna de lo satisfecho en la provisional por la adjudicación de gananciales.»

Este apartado se limita a evitar que en el caso c), si la renuncia

es posible debiera serlo. Ver *Revista de Derecho Privado*. Octubre de 1949, páginas 844 y ss.

Como en el texto tampoco, cree RUIZ ARTACHO que haya pensado el Reglamento en tales distingos. Lugar cit., pág. 170-171.

(23) Sobre como «cuando media la renuncia eficaz del cónyuge sobreviviente a las ganancias la comunidad desaparece y los bienes que eran comunes pasan a ser privativos de los herederos entrando a formar parte de su propio y exclusivo patrimonio»; ver S. del T. S. de 15 marzo 1945, en *Revista de Derecho Privado*, Junio 1945, pág. 286.

se efectúa después de girada la liquidación provisional por gananciales, se ejerce el derecho a devolución de lo satisfecho por esa liquidación provisional; pero no convierte esta renuncia tardía en renuncia traslativa, por lo que no procederá girar liquidaciones de donación del renunciante a los herederos, sino liquidaciones complementarias de las de herencia del cónyuge difunto, pues éstas son las «liquidaciones que corresponden según las reglas anteriores», para el caso de renuncia, simple y gratuita, en tiempo hábil y por escritura pública.

De esta manera resulta, en esta renuncia, efectuada después de practicada la liquidación provisional, una duplicidad de pago en cuanto a los gananciales, y una falta de lógica al considerar a la vez adquiridos los gananciales (no hay devolución, y las liquidaciones se hacen definitivas), y no adquiridos los mismos (no se estima realizada la adjudicación, y los gananciales tienen que incrementarse a la herencia).

Indudablemente, el legislador se quedó a mitad del camino; intuyó la necesidad de establecer un plazo máximo para renunciar, ya que parte de la adquisición «ipso jure» de los gananciales o acaso no sólo de esto, sino de que la mitad de gananciales es del cónyuge sobreviviente desde antes de disolverse la comunidad; pero, como en el caso de la renuncia de herencia, ni quiso terciar en problemas doctrinales, ni ir contra la corriente dominante. Claro es que la no devolución de lo pagado, que no se descuenta de las liquidaciones complementarias a girar por herencia, es más efectivo y más duro que si no se apreciara la renuncia, pues en la mayor parte de los casos por donación de renunciante a beneficiados, se satisfaría menos que por herencia del cónyuge premuerto, pues en ésta el tipo a aplicar es el que corresponde a la base total de gananciales y privativos del premuerto.

BAS Y RIVAS (24) ha querido enlazar esta renuncia tardía del apartado 9) con la frase en tiempo hábil del anterior. Consideramos el intento fecundo, entre otras cosas, porque evita la falta de lógica que hemos destacado. Para él, tiempo hábil quiere decir cualquiera durante el cual no proceda practicar, o al menos no se haya practicado ninguna liquidación por gananciales. Así, la renuncia posterior, aunque tuviera todos los demás requisitos del apartado 1.º del (8) no se

(24) «Impuestos de Derechos reales», vol. I, pág. 276, y *Revista de Derecho Privado*, Octubre 49, pág. 862

estimaría, y consiguientemente procedería elevar a definitiva la liquidación provisional de gananciales y girar liquidaciones de donación del renunciante a los herederos favorecidos.

Pero creemos que el legislador, al hablar de tiempo hábil, estaba copiando el 1.418, 1.º, del Código civil, y éste, como es natural, no piensa en ningún plazo máximo para renunciar. No es que estén muy acordes tampoco los autores en cuanto a los del tiempo hábil en el 1.418, pero creemos que la mejor interpretación será la más sencilla: se está en tiempo hábil para renunciar, después de fallecido un cónyuge o disuelta la sociedad y antes de haber hecho actos de aceptación expresa o tácita. Pero claro es que cabe liquidación provisional de gananciales sin que haya habido aceptación (25).

Por este camino hay que orientar la futura redacción del apartado 9) del artículo 22 y de otro similar que debería añadirse al 31, 17): fijar en lo posible los supuestos de aceptación tácita fiscal de los gananciales y de la herencia, uno de los cuales sería un plazo prudencial a contar del fallecimiento, para evitar que la regulación fiscal de estas renunciaciones marche discordante con los artículos 31, 1), 48, 1), 52 y 22, 8), principio; y si es que la Ley sustantiva no se decide por el sistema de adquisición «ipso jure» de la herencia y por la tesis de que la renuncia de gananciales es siempre traslativa, porque el renunciante se desprende de lo que ya es suyo.

El requisito de la *escritura pública*, para que sea apreciada la renuncia de gananciales, es lógico. RUIZ ARTACHO (26) entiende que contradice la regla del artículo 41 del Reglamento, se aparta del concepto similar de la renuncia de herencia en que no se exige y puede ser motivo de perjuicio para el Tesoro.

No creo que contradiga el artículo 41; más bien le complementa «a sensu contrario»: no pasar por un documento privado cuando éste origina la no sujeción de lo que sin él estaría sujeto, es lo complementario y congruente con el admitir el documento privado como bastante para liquidar un acto que acaso sea inválido.

No es tampoco muy seguro que en caso de renuncia de herencia haya de prescindirse del 1.008 del Código civil; el artículo 31 guar-

(25) En igual sentido RUIZ ARTACHO: lugar cit., pág. 171.
Y también la Resolución del T. E. A. C., de 1-II-49. Verla en *Revista Crítica*. Diciembre 49, pág. 807.

da silencio, pero repetimos que el argumento del artículo 41 es un arma de dos filos.

Tampoco puede ser argumento el que en ciertos casos pueda haber perjuicio para el Tesoro si no se estima la renuncia por hecha en documento privado. No podemos pretender que el Fisco salga siempre beneficiado en las mil consecuencias caprichosas e inesperadas que producen los topes mínimos de exención, los saltos de tipos por fraccionamientos o acumulaciones de bases, etc. Tampoco hay peligro de que los interesados rebusquen la defraudación a través de una renuncia desestimada, pues lo mismo se logra con una aceptación seguida de donación.

A) *La renuncia realizada a título oneroso.*—No deja de plantear serios problemas. Su trato fiscal invita a soslayarla en cuanto el tipo de herencia sea inferior al de cesión. Contra la renuncia onerosa a favor de todos los herederos indistintamente, disfrazada de renuncia pura, simple y gratuita, no hay arma posible; tampoco contra la onerosa a favor de herederos determinados, disfrazada de gratuita a favor de los mismos. Contra la renuncia (onerosa o gratuita) a favor de herederos determinados, disfrazada de renuncia pura y simple y gratuita (o de aceptación) a través de falseamiento de los valores de los bienes adjudicados, cabe aplicar los artículos 9, 9), y 24, 11), liquidando los excesos de adjudicación sobre valores comprobados, aunque estas liquidaciones son muchas veces palos de ciego (27).

Además, la renuncia onerosa se ha regulado pensando solamente en entregas de metálico al renunciante, pero nada prevé en cuanto a la renuncia contra entrega de bienes. ¿Permuta? ¿Liquidación por adjudicación a cargo del renunciante, además de la de gananciales y de la de cesión a cargo de beneficiado?

Grandes contactos con esta renuncia onerosa tiene la renuncia

(27) Además, no siempre los interesados obran con ánimo fraudulento. Recuérdese el caso resuelto por la Res del T. E. A. C., de 1 de marzo de 1949. (Ver en REV. CRÍTICA DE D. I. Febrero de 1950, pág. 134.)

En una partición, la viuda renuncia a los gananciales y cuota viudal y los hijos herederos donan a su madre renunciante el usufructo de todos los bienes hereditarios que se adjudican. Era una magnífica ocasión para haber adjudicado el usufructo de los bienes en pago del haber de gananciales y cuota viudal en lugar de tales renuncia y donaciones. El Tribunal (acaso en premio de su buena fe), no estimó renuncia onerosa pero no pudo evitar las liquidaciones por donación.

parcial de gananciales que estudia RUIZ ARTACHO (28), y plantea la misma duda. En el caso, que cita como frecuente, de renuncia a los gananciales, compensada con el usufructo universal de la herencia, creemos que liquidar por excesos de adjudicación, además de liquidar la mitad de gananciales por el número 65 y su nuda propiedad por donación de la viuda a los hijos, es excesivo, pues no hay ninguna habilidad en limitar los haberes a su montante real, ya que lo que reciben de más es donación (renuncia) de gananciales hecha por el viudo. Este tipo de renuncia parcial implica renuncia onerosa, que a su vez supone adquisición de los gananciales y donación del renunciante, y no incremento de los haberes hereditarios.

B) *La renuncia gratuita a favor de persona determinada.*—¿Qué quiere decir: «gratuitamente a favor de persona determinada»?

No puede querer decir que sea a favor de una sola persona nominalmente designada, pues a continuación habla de uno o varios beneficiados.

Tampoco puede querer decir que habrá dos actos liquidables (gananciales, más donación o cesión), siempre que del documento presentado resulten las personas favorecidas por la renuncia, con lo que sólo resultaría no sujeta la renuncia pura y simple otorgada solamente por el cónyuge viudo, sin aparecer en escena los herederos, y también resultaría inoperante, en definitiva, toda renuncia de gananciales y el precepto reglamentario inexplicable.

El único sentido de la frase hay que obtenerlo por paralelismo con la renuncia de herencia. Se quiso decir lo mismo que en el 31, 17), pero como no había ningún artículo similar al 1.000 del Código civil a que recurrir, el Reglamento tuvo que expresarse por sí mismo.

Esto fué una ventaja, porque así la redacción fué más afortunada que la del artículo 31, en dos aspectos:

1.º Porque comprendió que si el principio general del que partía era el de adquisición «ipso jure» de la mitad de gananciales por el cónyuge supérstite, había que poner un tope de tiempo a la renuncia. Pero sólo atisbó la idea y la desenvolvió imperfectamente a través de la no devolución de lo pagado en la liquidación provisional, acaso por estimar difícil regular en una norma indudable y sencilla la aceptación tácita o presunta de gananciales, impeditiva de la renuncia.

2.º Porque al no tener el comodón del artículo 1.000 no incurrió en el error del 31, 17), que no advirtió que la repudiación pura y simple quedaba fuera de aquel artículo, y por eso deslindó más claramente la renuncia pura y simple, de las renunciaciones «in favorem» y de las onerosas.

Pero el artículo 22 tuvo dos ligeros desaciertos :

1.º Olvidarse de asimilar la renuncia gratuita hecha en favor de todos los herederos, indistintamente, a la renuncia pura y simple. La expresión «a favor de personas determinadas» es excesivamente sintética para excluir las renunciaciones a favor de todos los herederos indistintamente ; pero esto es lo que quiso hacer y, con un poco de buena voluntad, la frase empleada es suficiente.

2.º Olvidarse de decir que la renuncia simple y gratuita es acto no sujeto. Pero esto era en cierto modo innecesario, ya que en principio el concepto tributable es la adjudicación en pago del haber de gananciales (22, 7), por lo que era suficiente desvirtuar la adjudicación presunta derivada del fallecimiento que se acababa de establecer al principio del 22, 8).

Identificada así la renuncia a favor de persona determinada del artículo 22, 8) con la renuncia a beneficio de uno o más de sus coherederos del 1.000 (2.º) del Código civil, como contrapuesta a la renuncia a favor de todos sus coherederos indistintamente del 1.000 (3.º) «in fine», podemos dar aquí por reproducido todo lo dicho en cuanto a las renunciaciones de herencia.

C) *La renuncia pura y simple.*—Esta es siempre gratuita. La onerosidad es incompatible con ella. La renuncia onerosa es siempre traslativa. Ya hemos visto en qué forma es contraria a esta renuncia la hecha en favor de persona determinada. RUIZ ARTACHO dice que la renuncia simple y gratuita ha de ser hecha de un modo indeterminado en cuanto a las personas a quien pueda beneficiar. Pero esto es muy impreciso. Lo que hace falta es que sea en favor de todos los herederos indistintamente, ya se inserte o no la cláusula *in favorem*, igual que dijimos en la renuncia de herencia ; que la mitad de gananciales renunciada, encontrando cerrada la compuerta de salida al patrimonio del cónyuge renunciante, pase por la compuerta abierta del *jus accrescendi* a unirse con la otra mitad y fluya por los conductos hereditarios de ésta sin alteración ninguna.

El requisito de tiempo hábil ya lo analizamos al tratar de la que hemos llamado renuncia tardía de gananciales.

También analizamos el requisito de la escritura pública anteriormente.

II. Y para no alargar más estas notas terminaremos con dos problemas conexos en materia de gananciales :

A) *Adjudicaciones de gananciales en caso de disolverse la sociedad de gananciales conforme a los artículos 1.433, 1.434 y 1.417, 1.º, del Código civil.*—La Ley y el Reglamento son muy confusos e imprecisos. Sus artículos 2 y 5, respectivamente, al decir que contribuirán con relación a bienes muebles e inmuebles (apartado XVII) «las adjudicaciones en pago de los gananciales que se verifiquen al disolverse la sociedad conyugal», parecen incluir todo supuesto de disolución, incluso los de separación de bienes por interdicción, ausencia, divorcio o la nulidad del matrimonio. Por el contrario, el número 65 de la tarifa y el artículo 22, 7), del Reglamento se refieren a las «adjudicaciones de toda clase de bienes que se hagan al cónyuge sobreviviente en pago de su haber de gananciales»; parece, pues, que debe haber cónyuge premuerto y, por consiguiente, el concepto liquidable sería sólo la disolución por fallecimiento. Esto opina BAS Y RIVAS (29) sin argumentar su opinión.

No somos de la misma opinión : 1.º Porque los artículos fundamentales, 2 de la Ley y 5 del Reglamento, no distinguen ; 2.º Porque el 22, 7), se refiere al cónyuge sobreviviente para evitar que se gire liquidación a cargo del premuerto o sus herederos por su otra mitad ; pero no es abtáculo para que se giren dos liquidaciones por gananciales, cuando los cónyuges son sobrevivientes a la disolución (30)), y 3.º Porque las primeras frases del 22, 8), demuestran que no es acto no sujeto la adjudicación de gananciales verificada en el caso del 1.434 del Código civil, sino que lo que ocurre es que en este caso se requiere una adjudicación expresa en documento oportuno, al contrario del caso de fallecimiento.

RUIZ ARTACHO no duda que es concepto liquidable la disolución por estas causas (31). Su única duda está en el plazo para solicitar las

(29) BAS Y RIVAS : *Revista de Derecho Privado*. Octubre 1948, pág. 862.

(30) Salvo en el caso del art. 1.418, 3.º, en que los gananciales corresponden íntegramente al cónyuge de buena fe.

(31) Artículo cit., pág. 177.

liquidaciones y dice que ha de ser el de los actos intervivos. Estamos conformes en ello, pero no en que haya de empezar a correr desde la disolución. Creemos que la resolución judicial decretando la separación de bienes no inicia el plazo, sino el documento judicial o extrajudicial de adjudicación de bienes concretos en pago de gananciales.

Con esta opinión desaparece el problema que dicho autor se plantea sobre la renuncia en este caso. Al no haber adjudicación por motivo de la renuncia, no surge el concepto liquidable.

B) *Renuncia a los gananciales efectuada por los herederos del cónyuge premuerto.*—El Reglamento guarda silencio y plantea graves dudas. ¿Es seguro que la mitad de gananciales pasa a formar parte de la herencia? Siendo así será imposible esta renuncia de gananciales, si no se engloba en una renuncia de herencia, ya que ésta no puede hacerse con carácter parcial (art. 990 del C. c.).

BAS Y RIVAS dice que esta renuncia es siempre traslativa.

Pero, ¿por qué este diferente trato? ¿No será posible construirla en forma que los gananciales no pasen a ser herencia, con lo que solamente procedería una liquidación por gananciales a cargo del cónyuge beneficiado por la renuncia, sobre las dos mitades de gananciales? Esta parece ser la opinión de RUIZ ARTACHO, que aplicando por analogía los números 7 y 8 del artículo 22 mantiene que tal renuncia será no sujeta, bastando que por la parte renunciada el sobreviviente satisfaga el impuesto por el número 65. Pero encuentra disculpable, por lo dudoso, que algún Liquidador aplique por analogía el artículo 31, número 17, o sea, que en cuanto a la parte renunciada liquide al cónyuge, no por el 65, sino por el tipo de herencia que correspondería al parentesco de los herederos renunciantes (32). Acaso esta sea la solución más ilógica de todas, pues de no admitir la renuncia de gananciales en este caso, con el efecto de que se opere el *jus accrescendi* antes de que los gananciales se hagan herencia, entonces la consecuencia fatal es tener que girar liquidaciones de herencia y luego otras de donación de los herederos al cónyuge supérstite.

Y terminamos dejando apuntados dos problemas más :

(32) Lugar cit., pág. 175-176.

Uno es el del régimen fiscal de los llamados parafernales confesados o gananciales presuntos.

Otro, muy frecuente en Oficinas liquidadoras en que comienzan a «legalizarse» herencias antiguas: el de las renunciaciones de gananciales y herencia en relación con la prescripción del Impuesto. ¿Cómo ha de interpretarse el artículo 143 del Reglamento en relación con las renunciaciones no prescritas de herencias o gananciales sí prescritos?

TIRSO CARRETERO
Registrador de la Propiedad

ESTUDIOS DE DERECHO HIPOTECARIO Y DERECHO CIVIL

POR

D. JERONIMO GONZALEZ Y MARTINEZ

Prólogo del Excelentísimo Señor Don José Castán Tobeñas,
Presidente del Tribunal Supremo

Precio de la obra: 175 pesetas

Publicados los tres tomos.

Envíos contra reembolso, con aumento de dos pesetas.

Los pedidos a la Administración de

REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO

ALCALÁ, 16, 5.º, n.º 11 - MADRID