

# Influencias de la representación sucesoria en la Ley de los impuestos de Derechos reales y sobre transmisiones de bienes

## SUMARIO

- I.—Posición de la doctrina en cuanto a la aplicación del derecho de representación en la sucesión testada.
- II.—Sentidos en que puede tomarse la representación sucesoria en la herencia voluntaria:
  - 1.º Como designación hecha voluntaria y expresamente por el causante en favor de sus nietos, en defecto de sus hijos.
  - 2.º Como injerto hecho por la Ley en el testamento del finado de determinados herederos.Repercusión fiscal del problema.
- III.—Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal de las donaciones:
  - 1.º Aplicación del número 32 del artículo 6.º del Reglamento del impuesto a las donaciones que no excedan de mil pesetas.
  - 2.º Normas para liquidar las donaciones hechas entre los mismos interesados.
  - 3.º ¿Es aplicable el apartado 2.º del artículo 31 del Reglamento a las donaciones?
- IV.—Conclusiones finales.

## I

Hasta que la Ley de 17 de marzo de 1945 no dió entrada al derecho de representación sucesoria en la legislación fiscal al adicionar un párrafo al número 30 de la Tarifa, el impuesto de Derechos reales en las adquisiciones hereditarias en favor de los nietos, aunque fuese en representación de sus padres, se devengaba con arreglo al parentesco entre el heredero y el causante y a la participación hereditaria de cada uno de ellos. Esta regla clásica y tradicional, si bien no muy acorde con los postulados de la equidad, estaba, sin embargo, conforme con los principios rectores del im-

puesto y con la naturaleza propia de la representación sucesoria, que considera al representante como heredero directo e inmediato del causante, aunque reducida su participación hereditaria a lo que al representado hubiera correspondido si viviera y hubiera podido heredar (art. 924 del Código civil).

La innovación introducida por la Ley citada en el impuesto de Derechos reales y la extensión de la representación fiscal—valga la frase—a la sucesión testada por el apartado 2.º del artículo 31 del novísimo Reglamento del impuesto, nos mueve a escribir estas líneas sobre el alcance de la reforma, para ver si coinciden o no los límites de la representación sucesoria en Derecho civil y fiscal, sin otra mira que excitar la curiosidad de plumas más doctas, que sepan desmenuzar los conceptos y sacar al tema sus últimas consecuencias.

En el campo del Derecho civil es muy variada la posición de los autores al tratar de la representación sucesoria.

Unos autores, como Roca (1), sólo admiten el juego técnico de la representación en la sucesión intestada—salvo supuestos excepcionales de Navarra y la establecida en Ley de 5 de noviembre de 1940—, no considerándola aplicable a la sucesión testada ni aun respecto a los derechos legitimarios de los descendientes. Si el heredero testamentario premuerto es un descendiente dejando hijos, al producirse un supuesto de preterición—dice—se abre la sucesión intestada, y ya dentro de ella se desenvuelve la representación, y en los supuestos de desheredación e incapacidad los hijos del excluido reciben los derechos legitimarios de éste, por ordenarlo expresamente los artículos 857 y 761 del Código civil.

Otros, como Nóvoa Seoanes (2), patrocinando una solución contraria a la anterior, admiten el derecho de representación, lo mismo en la sucesión testada que en la intestada, con la misma plenitud de efectos, tanto respecto a los descendientes como a los hermanos.

Entre las soluciones intermedias tenemos la posición de la mayoría de los civilistas españoles: Scaevola, Manresa, Morell, Sánchez Román, Valverde, que afirman que el derecho de representación sólo puede aplicarse en la herencia intestada, y en cuanto a la testada, únicamente en la legítima estricta de los descendien-

(1) *Estudios de Derecho Privado*. Tomo II, pág. 259.<sup>o</sup>

(2) *Revista de Derecho Privado*, 1914, pág. 143.

tes; para Giménez Arnáu (1), en la sucesión testamentaria se da el derecho de representación con la misma extensión que en la sucesión intestada, salvo en cuanto a los derechos que el heredero que falte hubiere recibido por manda o mejora. Castán (2) es también partidario, en el terreno doctrinal, de extender la representación a la sucesión testada. Sierra Bermejo (3) admite igualmente el derecho de representación en la sucesión testada.

## II

En la sucesión testamentaria la frase «representación sucesoria» puede tomarse en un doble sentido:

1.º En un sentido, que no es el tradicional y técnico con que suele emplearse la expresión, cuando el causante instituye herederos en su testamento a los hijos del hijo premuerto—o dèsheredado—, en *representación* de su difunto padre, en la misma porción que a éste hubiera instituido si viviera.

Su nota característica consiste en que el testador llama a la herencia a la estirpe del hijo premuerto, deviniendo aquélla heredera voluntaria del finado, en lugar del difunto hijo, siempre y cuando que la distribución se haga por tronco, no *in capita*.

En la práctica frecuentemente se utilizan estas o parecidas fórmulas, que copiamos de testamentos presentados en la Oficina que regentamos: «Instituyo herederos á mis hijos A y B, y en representación del fallecido D, a los suyos M y N: aquéllos heredarán *in capita*; éstos, *in stirpes*»; o esta otra: «Instituyo herederos a mis hijos A y B, y en representación del que de éstos hubiere muerto antes que el testador, a sus hijos y descendientes legítimos. en la forma determinada por la Ley para la sucesión intestada.»

¿Cuál es la naturaleza jurídica de las indicadas fórmulas? En ambos supuestos el testador construye por imperio de su voluntad—ley de la sucesión en cuanto no roce o contrarie preceptos de carácter imperativo—una propia y verdadera representación sucesoria de carácter voluntario, aunque la doctrina sólo ve supuestos representacionales cuando los supletorios llamamientos se producen *ex leges*.

(1) REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, 1940, pág. 20.

(3) Revista de Legislación y Jurisprudencia, 1942, pág. 137.

(2) Anales de la A. M. del Notariado. T. IV, pág. 447.

De los dos elementos, subjetivo y objetivo, que intervienen en la relación jurídica sucesoria en orden a la determinación de los llamamientos, hay que dar prevalencia al primero sobre el segundo—sentencia de 16 de octubre de 1940—, salvo cuando choque con preceptos de carácter prohibitivo, como, por ejemplo, el artículo 768 del Código civil. En las fórmulas indicadas coinciden título y asignación—el causante llama, directa o indirectamente, representantes a sus nietos (título), y además ordena la distribución de la herencia por stirpe (asignación)—; por lo cual, ambas, por respeto a la voluntad del causante y por *corregir* supuestos legales, tienen estos caracteres: la primera contiene un llamamiento hereditario directo por vía representacional, y en la segunda se comprende una sustitución vulgar, también por vía representacional. por estar dentro del concepto legal de la representación, y en la que, por imperio del artículo 769 del Código civil, se producen los efectos típicos que a la representación atribuye el artículo 926 del propio Código. Cuando el testador instituye a los nietos diciendo que lo hace en representación de sus padres fallecidos o empleando frases equivalentes, evita la interpretación auténtica y la aplicación del artículo 769 del Código civil, haciendo que la herencia se distribuya por stirpe y no *in capita*, como en otro caso sucedería, ya que para dicho artículo las personas nombradas colectivamente se considerarán como si lo fueran individualmente, a no ser que conste de un modo claro que ha sido otra la voluntad del testador. Distinta interpretación da el artículo 770 cuando los instituidos son hermanos. En los casos que venimos tratando se dan los dos ingredientes que colorean la representación sucesoria: derecho de una persona a adquirir lo que a otra hubiera correspondido (art. 924 C. c.) y distribución por stirpe (art. 926 C. c.) (1).

(1) No comparto la opinión de aquellos que ven en la representación sucesoria exclusivamente un modo especial de distribución de bienes, derivada de los efectos propios de la misma determinados en el artículo 926 y analogía de los artículos 933 y 934 del Código civil. Para nosotros, en particular para los fines especiales de este estudio, existe representación sucesoria aunque no se produzca su efecto típico—la distribución por stirpe—a causa de no existir en cada grupo más que un representante, siempre que éste sea llamado en la cuota en que lo hubiera sido su padre respectivo—llamamiento *ob causa*—.

En sentir de aquéllos: a). cuando los abuelos llaman en testamento a sus nietos en representación de sus padres, es supuesto clásico de representación, por estar dentro del concepto legal de ella contenido en el artícu-

Esta representación, que para darle un nombre llámaremos en lo sucesivo impropia, aparece recogida expresamente en el apartado 2.º del artículo 31 del vigente Reglamento del impuesto de Derechos reales. El inciso segundo de dicho apartado establece: «*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, atendiendo para su determinación a la cuantía de la participación hereditaria que le hubiera correspondido al representado.» Y el inciso tercero del susodicho apartado agrega: «Esta regla no será de aplicación en la sucesión testada, en cuanto a los tercios de mejora y libre disposición, en la parte que de ellos hubiere *dispuesto expresamente* el testador en favor de los nietos.»

La fórmula empleada por el legislador en los incisos transcritos, cualquiera que sean los cauces por donde se desenvuelva la actividad interpretativa, da base suficiente para extender la representación fiscal a todas las situaciones sucesorias en que los nietos aparezcan directa o indirectamente instituidos por sus abuelos en defecto de sus padres y en representación de ellos — representación impropia, como la hemos llamado.

A) Gramaticalmente, la palabra «dispuesto» del inciso tercero de dicho apartado significa acción o efecto de disponer, de colocar algo en situación conveniente, de mandar o dejar algo en favor de una persona. En este mismo sentido viene empleada la palabra «disposición» en el artículo 667 del Código civil, que atribuye al testamento una significación esencialmente patrimonial, como acto de disposición de bienes para detener o excluir la sucesión intestada, y aunque en los testamentos se contienen disposiciones de otra clase, si falta tal disposición de bienes no puede decirse que hay testamento a los efectos de derogar el anterior, y no entra en juego el artículo 739 del Código civil (argumento de la sentencia de 8 de julio de 1940).

lo 924 del Código civil; b), si el abuelo instituye a nieto o nietos hijos del hijo *único* premuerto, aunque el testador emplee la palabra «representación», no es tal representación; y c), que aun en la sucesión intestada, no quedando hijo y nieto, o nietos hijos de varios hijos, no existe representación. Para nosotros, en todos estos casos hay representación, y, como es natural, repercute en ellos el aspecto fiscal de la misma, ya que en todos ellos la distribución de la herencia se hace por tronco, aunque, por estar cada uno de ellos representado por una persona, no se planteen problemas de división.

El adverbio «expresamente» que emplea el mismo inciso no hace más que reforzar el significado al referirse a una disposición manifiesta y terminante. Y la frase «sucesión testada» que emplea el propio precepto revela que se refiere a una institución hecha en testamento, siendo sabido que «la primera regla de interpretación de los contratos y, por tanto, de la Ley, son las palabras». (Sentencias 18 julio 1892 y 19 octubre 1893.)

Esto nos revela claramente que estamos en presencia de un acto de manifestación expresa de la voluntad del testador, de una cláusula, de una disposición testamentaria en la que la voluntad del causante por sí—sin suplencia legal—es la que realmente determina y constituye la institución misma. La voluntad del testador—a los fines de este estudio—puede manifestarse al disponer de sus bienes de una de estas dos formas: a) dejar *expresamente* todo o parte de los tercios de mejora y libre disposición en favor de sus nietos, en cuyo caso se excluye la representación fiscal, tributando los nietos por la escala que corresponda a su parentesco con el causante, en cuanto a dicha parte; b) no hacer disposición expresa en cuanto a dichos dos tercios, sino instituyendo a sus nietos en representación de sus padres, pero no disponiendo nada en favor de ellos por vía de mejora o legado; entonces entra en juego la representación fiscal, tributando los nietos por la escala de los hijos (1).

B) La interpretación finalista de las expresadas normas nos lleva a la misma conclusión.

El legislador—en esto coinciden los fundamentos de la representación sucesoria civil y fiscal—, por razones familiares, humanitarias y de justicia, procura que los nietos, cuando sucedan a sus abuelos en defecto y representación de sus padres, queden en la misma situación jurídica y fiscal que éstos, para que la desgracia de haber perdido a sus progenitores no se vea aumentada con la merma de lo percibido al imponérsele tipos más elevados de

(1) El léxico empleado por el legislador en el artículo 31 que comentamos, se asemeja y recuerda los términos del artículo 985 del Código civil, que trata del derecho de acrecer entre herederos forzosos en la parte de libre disposición. Este precepto no admite el acrecimiento en el tercio libre cuando éste se *debe* a dos o más de ellos, o a alguno de ellos y a un extraño. Y el precepto que comentamos rehusa la representación fiscal en la sucesión testada cuando los tercios de mejora y libre disposición (todo o parte) se *deja*—con lenguaje del Código civil—expresamente a los nietos.

tributación que los de aquéllos. La Ley debe aplicarse con amplio criterio en favor de los fines que trata de proteger, que en nuestro caso no son otros que igualar tributariamente a hijos y nietos cuando éstos ocupan el lugar de sus padres.

C) Si los Códigos más modernos, como el alemán y el novísimo italiano, admiten la sucesión representativa lo mismo en la sucesión testada que en la intestada, y si una fuerte corriente doctrinal, entre la que figuran prestigiosos autores, se muestran partidarios de extender la representación sucesoria civil a la herencia voluntaria — si bien en otro sentido del aquí indicado —, nada nos dice que el legislador fiscal no se haya inspirado en estas corrientes legislativas y doctrinales al hacer su reforma, contemplando el o los supuestos que venimos defendiendo.

D) Razones de analogía nos conducen a la misma conclusión.

Si a los nietos, cuando heredan por representación en la sucesión intestada, se les aplican los tipos tributarios de sus padres, la misma regla debe seguirse cuando son instituidos por sus abuelos en defecto de ellos, por el conocido aforismo *ubi eadem ratio, idem jus*, entendido de modo tan amplio como lo hizo la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1924.

La excepción que puede oponerse al criterio que venimos defendiendo de que no es lícito aplicar las reglas de la interpretación extensiva a las normas de carácter singular, cual las que nos ocupan, no es admisible en nuestro caso. Aquí más que de una interpretación extensiva se trata de una propia y verdadera interpretación declarativa, porque siendo claros los términos de la Ley, coinciden, a nuestro juicio, la significación gramatical y jurídica de las palabras empleadas por el legislador con la intención del mismo al redactar el precepto. Como dicen Hernández Gil y Moro Ledesma (1) citando a Fadda y Bensa, hay instituciones singulares que una legislación trata con el máximo fervor, y en tal caso la misión del intérprete ha de ser la de secundar la tendencia legislativa, y en la duda debe extenderse, antes que restringirse, el campo de aplicación de tales instituciones — o norma —. El mismo Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de junio de 1941, admite que una norma excepcional puede consentir aplicación

(1) *Revista de Derecho Privado*, 1941, pág. 584.

analógica dentro del ámbito de su contenido estricto, en tanto en cuanto que la *ratio* del tratamiento excepcional corresponda también al caso no regulado.

El espíritu de protección de los nietos que inspira e informa el contenido de la nueva norma, de acuerdo también con su tenor literal, obliga a pensar que tienen derecho a los beneficios del apartado 2.º del artículo 31 del Reglamento del impuesto de Derechos reales los nietos en todos aquellos casos en que adquieren por vía representacional derechos hereditarios de sus abuelos en defecto de sus padres y en consideración a éstos.

Unos ejemplos aclararán nuestra tesis:

1.º El causante dispuso en el testamento bajo el cual falleció lo siguiente: Legó a mi nieto *M* el tercio de libre disposición, instituyendo heredero al mismo en defecto de su padre, *C*, y a mis hijos *A* y *B*. Aquí se practican al nieto dos liquidaciones, una por el legado expreso, por la escala de los nietos, número 30 de la Tarifa, y otra al mismo por su participación hereditaria en representación de su difunto padre, por la escala de hijos, número 29 de la Tarifa, si bien para determinar el tipo tributario se sumará lo que recibe por ambos conceptos.

2.º En otro testamento se dispone lo siguiente: Mejoro a mi nieto *M* en la mitad del tercio destinado a este fin e instituyo herederos a mis hijos *A* y *B* y a mis nietos *M* y *N* en representación de su difunto padre, *C*. Aquí el nieto *M* contribuye por el número 30 de la Tarifa, en cuanto a la mejora, y por el número 29 de la Tarifa — lo mismo que su hermano *N* — por lo que reciben *in stirpes*.

3.º En el testamento que rige la sucesión del finado se ordena lo siguiente: Instituyo herederos a mis hijos *A* y *B* y a mis nietos *M* y *N*, hijos de mi difunto hijo *C*, aquéllos *in capita* y éstos *in stirpes*. Aquí, como el testador no ha dispuesto expresamente de los tercios de mejora y libre disposición, quedan en la herencia, y por consiguiente en la totalidad de su haber hereditario, tributan los nietos por la escala de los hijos.

4.º El causante instituye herederos en la forma que se expresa a continuación: Instituyo herederos a mis hijos *A* y *B* y a los hijos de mi difunto hijo *C*. Aquí, como entra en juego el artícu-



lo 769 del Código civil, los nietos tributan por su propia escala, número 30 de la Tarifa.

Si cambiamos la dicción del inciso tercero del apartado 2.º del precitado artículo 31, se patentiza mejor la interpretación que venimos propugnando: 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* hubiere dispuesto expresamente el testador en favor de los nietos.

5.º En otro sentido se habla también de representación en la sucesión testada, cuando habiendo quedado inoperante o ineficaz un llamamiento testamentario, no existiendo sustituto ni produciéndose la nulidad del testamento ni de la institución de herederos, determinadas personas pasan a ocupar, por ministerio de la Ley, el lugar quedado vacante.

A esta representación podemos asignarle los siguientes caracteres: a) existencia de un llamamiento testamentario que ha quedado inoperante o ineficaz; b) inapertura de la sucesión intestada, quedando subsistente el testamento y la institución de herederos; c) llamamiento *ex leges* de la estirpe del instituido a ocupar el puesto quedado vacante.

Estos requisitos deben, a nuestro entender, darse conjuntamente para que en el régimen de nuestro vigente Derecho positivo se dé la representación en la sucesión testada, en el sentido a que ahora hacemos referencia. En efecto, si falta el primer requisito, por no ser inválido el nombramiento del instituido, existe un heredero voluntario que produce sus naturales efectos; si falta el segundo, tampoco cabe hablar de verdadera y propia representación en sucesión testamentaria, porque al abrirse la sucesión intestada es ya dentro de ella donde se desenvuelve la representación; y si falta el último elemento, tenemos una delación voluntaria y no *ex leges*, que es lo que en sustancia caracteriza esta clase de representación y lo que la distingue de la anterior.

En nuestro Derecho positivo, aparte de la representación extraordinaria y excepcional establecida en la Ley de contratación de zona roja de 5 de noviembre de 1940, sólo encontramos la establecida en los derechos legitimarios de los descendientes en los casos de desheredación, a los cuales se equiparan las incapacidades e indignidades para suceder.

El artículo 929 del Código civil, último dedicado por la Ley a la regulación de esta materia, limita el derecho de representación sucesoria a los casos de premoriencia del instituido, concediendo por excepción el derecho a representar a una persona viva en los supuestos de desheredación e incapacidades para suceder por indignidad. Así, según dicho artículo, no podrá representarse a una persona sino en los casos de desheredación o incapacidad (indignidad).

Relacionando dicho precepto con otros del mismo cuerpo legal, no cabe duda que es posible extender el *jus repraesentationis* en la sucesión en los indicados casos:

a) Porque si la desheredación requiere la existencia de un testamento en el cual tiene que ordenarse expresamente, según dispone terminantemente el artículo 849 del Código civil, y al pasar a los hijos del excluido los derechos legitimarios de éste (art. 857 del C. c.) lo es a título de representación, según el texto literal del artículo 929 del mismo Código, sin producirse un supuesto de sucesión mixta.

b) Porque al no anularse el testamento ni la institución de herederos, el devenir sucesorio de la stirpe del excluido, si bien se produce *ex leges*, lo que sucede es que se injerta una delación de esta clase en el testamento del finado, que queda subsistente con el indicado aditamento, testamento que atrae a su fuero a la designación legal.

Roca (1), partiendo de la base de que en la desheredación la stirpe no puede entrar en la disposición testamentaria en sí, porque ésta sólo existe en sentido negativo, y como tampoco pueden los hijos del incapaz o indigno entrar en la disposición testamentaria hecha en favor de éstos por haber quedado inoperante e ineficaz, al no poderse embeber los derechos legitimarios del representante en una disposición testamentaria que no existe, no puede hablarse de propia y verdadera representación testamentaria, y si la Ley — continúa — atribuye al legitimario la porción legítima, lo es por atribución directa de ella, pero no por vía de representación.

Si la representación sucesoria fuera de naturaleza subrogato-

(1) Lugar citado, pág. 271.

ria, si fuera una subrogación en derechos procedentes de institución de herederos en testamento, entonces el juego se produciría en la forma que indica dicho insigne tratadista, por ser imposible subrogarse en derechos inexistentes; en una disposición testamentaria que sólo existe en sentido negativo — desheredación — o en una disposición que ha quedado sin valor ni efecto por incapacidad o indignidad del favorecido por ella.

Pero siendo, según dicho autor (1), la representación sucesoria no una subrogación, sino «el derecho de los nietos a ocupar el mismo lugar que hubiere ocupado el padre en la sucesión del abuelo causante» al no producir la desheredación ni las indignidades para suceder la nulidad del testamento ni de la institución de herederos, la vocación hereditaria del representante se produce en el testamento del finado, injertándose, por así decirlo, en la mención — positiva o negativa — de aquél, ocupando tal delación hereditaria *ex leges* el lugar que en el testamento corresponde a dichas menciones, al que da contenido la propia Ley. Prueba de ello es que, a nuestro juicio, como no se anula la institución de herederos, no es necesaria declaración judicial alguna para acreditar el derecho de los representantes, bastando que se aporten las certificaciones y documentos justificativos de su parentesco con el excluido, al igual que para la representación excepcional establecida por la Ley de 5 de noviembre de 1940 citada estableció la Orden de 7 de julio de 1941.

En la desheredación nos encontramos con una declaración de voluntad de sentido negativo — art. 849 del C. c. — que por ser real y respetable produce efectos respecto al desheredado; pero el propio legislador, al declararla compatible con el resto del testamento, le da contenido en beneficio de la prole del excluido y en cuanto a los derechos legitimarios de éste. El legislador, en el artículo 857 del Código civil, fija objetiva y subjetivamente su extensión, pero *dentro* del mismo testamento y por vía representacional, según el artículo 929 del mismo Código.

En su consecuencia, como el título sucesorio de la estirpe del desheredado — incapaz o indigno — lo situamos en la cláusula de desheredación — o en la cláusula declarada ineficaz —, complemen-

(1) Lugar citado. pág. 262.

tada con los documentos justificativos del parentesco entre representante y representado, puede prescindirse, como decíamos anteriormente, de la declaración judicial de herederos en favor de la estirpe en cuestión. En dichos casos, aunque la delación sucesoria parece híbrida, mixta de testada e intestada, para nosotros de estos dos caracteres predomina el primero sobre el segundo.

La tesis que venimos defendiendo no es aplicable al caso de premoriencia. Cuando el legitimario ha premuerto al causante dejando hijos, en una interpretación forzada, como dice Burgos Bosch (1), pudiera creerse que nos encontramos ante un caso de incapacidad por estimarse al premuerto incapaz para todos los efectos legales y comprendido en el caso anteriormente examinado. Pero, como opina Roca (2), si el legitimario ha premuerto al causante dejando hijos, entonces se produce una preterición, con todas sus consecuencias, abriéndose, si falta sustitución vulgar, la sucesión intestada, dentro de la cual dichos hijos entrarán en su caso por derecho de representación. Al quedar ineficaz la institución de herederos (art. 766 del C. c.) actúa la representación sucesoria no sólo en cuanto a la legítima, sino también — a diferencia de los casos antes examinados — en la parte del tercio libre no dejado expresamente por manda o legado, pero ya dentro de la sucesión intestada y por los cauces normales de esta clase de delación. De aquí que en los supuestos de preterición el título sucesorio se encuentra en la declaración judicial de herederos abintestato.

El diferente trato que el legislador da a la desheredación (incapacidades e indignidades para suceder) y a la premoriencia supone orientaciones distintas. Así, en la desheredación, como sabemos, no se anula la institución de herederos y los derechos del representante quedan reducidos a la legítima del desheredado; en cambio, en la premoriencia se anula la institución de herederos, se abre la sucesión intestada y los derechos del representante no son exclusivamente los legitimarios del premuerto, sino todos aquellos adonde alcance la institución de heredero declarada ineficaz.

Otras aplicaciones de la representación sucesoria en la herencia voluntaria encontramos en el párrafo segundo del artículo 17

(1) Conferencia en el Colegio Notarial de Barcelona, 1942, pág. 47.

(2) Lugar citado, pág. 270

de la Ley de 5 de noviembre de 1940 sobre contratación en zona roja y en la legislación navarra respecto a las sustituciones fideicomisarias.

En todos los supuestos indicados en que se da la representación sucesoria en la herencia voluntaria procede, a nuestro juicio, aplicar el apartado 2.º del artículo 31 del Reglamento del impuesto de Derechos reales, aplicando a los nietos la escala de los hijos.

### III

#### ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES

Las donaciones, al ponerse en contacto con el impuesto de Derechos reales, provocan cuestiones tributarias de difícil solución dentro del régimen de la legislación fiscal, debido principalmente a ser un acto que puede repetirse entre las mismas personas y a que los tipos tributarios son progresivos y no proporcionales en relación con el importe total de los bienes o derechos donados a cada interesado.

De aquí que para eludir o mermar el impuesto basta a los interesados con dividir o fraccionar la donación en diferentes actos, que si se presentan a liquidación separadamente o en oficinas diversas se declaran exentos del impuesto o se liquidan a un tipo inferior al que realmente corresponda, lo cual resulta difícil o imposible de evitar si las diferentes liberalidades entre las mismas personas se otorgan en territorios sujetos a la competencia de distintas oficinas liquidadoras (1), extrañando que el legislador, tan celoso siempre de evitar los escapes fiscales, no haya tomado medidas sobre el particular.

1.º Las donaciones hechas entre los parientes que cita el número 32 del artículo 6.º del Reglamento ¿están exentas del impuesto de Derechos reales cuando no excedan de 1.000 pesetas?

Parece ociosa la pregunta existiendo el artículo 29 del Reglamento, que hace tributar las donaciones como las herencias, y el número 32 del artículo 6.º del mismo Reglamento, que declara

(1) El medio de evitar esto sería, quizás, la creación de un Registro central de donaciones, ahora que están tan de moda los Registros generales.

exentas ciertas herencias cuando la porción hereditaria individual no exceda de dicha suma, por lo cual, para no ser ilógico, no hay más remedio que comprenderlas en la exención referida, como expresamente reconoce Federico Bas (1).

Pretender sujetarlas a tributación ante el temor de que existan, o puedan existir otra u otras donaciones entre los mismos contratantes plantea un problema de insoluble solución por no haber en la Tarifa vigente tipo alguno que le sea aplicable. No pueden liquidarse por la última Tarifa, que la sujetaba a tributación, como parece que algunas veces se ha hecho, por no ser reglamentario, ni está permitida la aplicación de una Ley ya derogada; tampoco puede liquidarse por la letra b) de los correspondientes números de la Tarifa, porque la base imponible de esta letra es superior a la por nosotros discutida. Ante estas consideraciones, aparte el precepto anteriormente referido, no hay más remedio que declarar la exención administrativa del acto en cuestión.

2.º Siendo las donaciones un acto que puede repetirse entre las mismas personas, ¿cómo se liquidan las distintas donaciones? ¿Cómo se determina el tipo aplicable?

Si para la calificación fiscal de las diferentes donaciones entre los mismos interesados se atiende a cada una de ellas separadamente, liquidándolas como negocios jurídicos distintos, se infringe la letra y espíritu de la Ley fiscal, que en esencia considera las distintas donaciones como una sola.

La unidad fiscal de la doctrina (donación igual a herencia, artículo 29 del Reglamento), la asimilación tributaria de los conceptos herencia y donación, nos lleva a extender a las donaciones las reglas de liquidación de las herencias. En efecto, si a cada causante sólo se le reconoce civil y fiscalmente una sola herencia, aunque los títulos sucesorios—testada, intestada y mixta—sean varios; si a cada heredero, cualquiera que sea el número de delaciones hereditarias que se les hagan—legado, legítima, mejora—, se determina el tipo aplicable teniendo en cuenta el importe total de los bienes y derechos que reciba (art. 31, núm. 5, en cuanto al cónyuge viudo), todo parece aconsejar el traslado integral de estas reglas a las donaciones.

(1) *Comentario a la legislación del impuesto*, pág. 311.

Las distintas donaciones entre las mismas personas, aunque jurídicamente son actos diferentes, físicamente hay que considerarlas como un solo acto administrativo, integrado, para la fijación del tipo aplicable, por la suma de todas ellas, sin perjuicio de que en lo demás — anulación... — jueguen cada una de ellas separadamente aun en el terreno fiscal.

Ahora, el problema se complica cuando se trata de fijar la forma de hacer las correspondientes liquidaciones. A este objeto conviene distinguir: a) si las diferentes donaciones se presentan y liquidan al mismo tiempo, se les aplica a todas ellas el tipo liquidable que corresponda al importe total de las mismas; b) si se liquidan en momento o en oficinas distintas, a base de que la oficina liquidadora tenga conocimiento de la existencia de la donación o donaciones anteriores, lo que procede, a nuestro juicio, es liquidar la nueva donación por el tipo correspondiente a la suma de todas ellas, procediendo a la revisión de la liquidación o liquidaciones anteriores, aunque estén firmes y consentidas, aplicando por analogía la doctrina del artículo 85 del Reglamento, que si bien no comprende el caso en su letra sí puede considerarse comprendido en su espíritu, por ser algo, como la comprobación de valores, que afecta a la base liquidable.

Faltando una afirmación expresa de la Ley sobre el caso que comentamos, hay que reconocer lo movedido del terreno en lo que a la revisión de las liquidaciones anteriores se refiere; pero razones de política fiscal, para ser justo, nos obligan a propugnar el trámite de revisión de que hablamos. Lo mejor sería que el legislador hubiera declarado provisionales, exclusivamente a los fines indicados, las liquidaciones por el concepto de donación hasta el óbito de cualquiera de los donantes, y entonces quedaría el caso encajado en los moldes del artículo 118 del Reglamento, con todas sus consecuencias.

3.º ¿Es aplicable la representación fiscal a las donaciones?

La extensión dada por nosotros a la teoría de la representación sucesoria en el impuesto de Derechos reales, aplicable no solamente a la sucesión intestada, sino también a la testada, aun referida a los llamamientos hechos directamente por el abuelo en favor de sus nietos en defecto y en representación de sus padres — artículo 769 C. c.—, y estando asimiladas las donaciones a las herencias

por el artículo 29 del Reglamento del impuesto de Derechos reales. necesariamente surge como obligado corolario la consecuencia de ser aplicable a las donaciones *mortis causa*, como a las *inter vivos*, la doctrina de la representación fiscal, salvo en la parte dejada expresamente a los nietos por vía de mejora o legado.

Es muy corriente en la práctica que los padres, en los últimos años de su vida, distribuyan los bienes entre sus presuntos herederos, haciéndoles donación de los mismos, adjudicándoles a los nietos la parte que hubieran dejado a los hijos de haber vivido y podido heredar. En estos supuestos no cabe duda de que deben aplicarse las normas del tan referido apartado 2.º del artículo 31 del Reglamento (1).

#### IV

En definitiva, podemos dejar sentadas las siguientes conclusiones:

1.ª Que en el terreno jurídico fiscal, como en el civil, se admite siempre la representación sucesoria en la herencia intestada.

2.ª Que mientras en Derecho civil sólo cabe hablar *propia-mente* de representación en la sucesión testada tratándose de desheredación, incapacidades e indignidades para suceder en cuanto a la legítima de los descendientes, en la legislación fiscal el ámbito de aplicación de la representación es más amplio, aplicándose también a la totalidad de los derechos dejados a los nietos por sus abuelos en defecto y representación de sus padres, con excepción de los dejados expresamente a los mismos por vía de mejora y legado.

3.ª Que así como en Derecho civil la representación sucesoria se da en la línea recta descendente hasta el infinito y en la línea colateral en favor de hijos de hermanos cuando concurren con tíos, en cambio en el Derecho fiscal sólo produce efecto tributario en favor de los nietos legítimos, no pudiendo comprenderse en esta palabra los descendientes de grados posteriores.

4.ª Que la representación fiscal, como hemos dicho, sólo se aplica a los nietos legítimos comprendidos en el número 30 de la

(1) Para Porras Lara, las donaciones *mortis causa* quedarían fuera del beneficio. *Revista de Derecho Privado*, 1948, pág. 703.



Tarifa, sin que pueda extenderse la aplicación a los nietos naturales, hijos legítimos del hijo natural, que tributan por el número 31 bis de la Tarifa con arreglo a su cuota hereditaria individual, pudiendo pagar, como dice Federico Bas (1), por un tipo tributario inferior al que hubiere pagado su padre. En el campo del Derecho civil se da esta representación, sin repercusión en la legislación fiscal.

5.ª Que mientras en Derecho civil no cabe hablar propiamente de representación en las donaciones, aunque éstas pueden hacerse y se hacen frecuentemente por vía representacional, los efectos de la representación sucesoria fiscal son aplicables a las donaciones hechas expresamente con dicho carácter.

JUAN MARÍA MAZUELOS

Registrador de la Propiedad.

(1) *Comentario a la legislación del impuesto de Derechos Reales*, página 327.