

Más sobre el artículo 30 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales y la colación hereditaria

En el número de esta Revista correspondiente al mes de mayo pasado aparecieron unas sin pretensiones líneas más acerca de un caso de liquidación de derechos reales en que entraban en juego el art. 30 del Reglamento del Impuesto y la doctrina civil de la colación, y en las que llegaba a una conclusión que la relevante figura en materia de impuesto y destacado Abogado del Estado D. José María Rodríguez Villamil me ha hecho el honor de comentar y apostillar en un estudio analítico aparecido en el número correspondiente al mes de julio de esta Revista.

No con ánimo de polémica, y sí con el firme propósito de hacer punto final en este tema, van hoy estas otras líneas, tratando de reforzar nuestra primera posición, de la que, y dicho sea sinceramente con todo el respeto que merece una opinión del Sr. Rodríguez Villamil en materia de impuesto, no me han hecho variar sus argumentos.

Centra y estudia el problema el documentado articulista, basándose exclusivamente en la indestructibilidad de la "atadura parental", y lo resuelve en consonancia con las premisas sentadas por el art. 29 del Reglamento, achacándonos como audacia de más bulto el tener que recurrir a montar el trampolín de la confusión de estos dos conceptos, "extraño en cuanto a la sucesión del padre", como consecuencia de la repudiación de la herencia y "extraño en el parentesco", para desde él poder lanzar la solución preconizada, solución que, por otra parte, le parece aventurada civil y fiscalmente.

Ya dije en mi primer artículo, y repito ahora, que no teniendo delante más que el art. 29, quizá no sea defendible en puridad de doctrina (entiéndase derecho constituido); pero desde el punto de vista de equidad, jurídico y fiscal, me parece ser perfectamente viable y no aventurada.

Esa confusión de conceptos a que alude el Sr. Rodríguez Villamil la vamos a ver amparada por la misma Ley, Código civil. Lo único que no hay manera de romper es la ligadura parental; pero ¡ah! es que si esto se pudiera conseguir, no habría entonces ya por qué pensar en el problema ni encauzar nuestra solución hacia el derecho constituyente, pues entonces el mismo constituido la ofrecería fácil.

En las últimas líneas de su estudio reconoce el Sr. Rodríguez Villamil una nueva posición jurídica en el hijo renunciante, una vez verificada la renuncia; pero niega, en cambio, que surja una también nueva relación tributaria. Para él, la relación jurídica que nació de la escritura de donación provocó una relación tributaria, y es esta misma relación tributaria la que domina, corona y condiciona la nueva posición jurídica distinta de la primera. Es decir, que de dos posiciones jurídicas distintas saca una misma conclusión tributaria.

Esto es lo que parece deducirse del último párrafo de su artículo, y es lo que no vemos claro, entendiendo que cada relación jurídica distinta a las demás, debe llevar consigo también una consecuencia tributaria diferente, pues no podemos perder de vista que el de Derechos reales es un impuesto esencialmente jurídico, y a cada relación jurídica debe corresponder su correlativa relación tributaria. Esto sentado, vamos a tratar de justificarlo.

Que se origine una nueva situación jurídica en el renunciante provocada por la renuncia, ya queda admitido; pero insistimos. Las donaciones hechas a extraños (no parientes) se imputan al tercio libre, y a ese mismo tercio libre se imputan también las del hijo renunciante. Permanece inalterable el parentesco entre donante y donatario, de acuerdo; pero entonces, ¿cómo la Ley se atreve a llevar al tercio libre para compulsar su oficiosidad lo que lógicamente pertenece a la legítima? El anticipo de legítima recibido puede incluso ser mayor que la parte de legítima que en sus días recibían sus hermanos, y ¿por qué no se ha de compulsar con ella, para el ejercicio por parte de aquéllos, de la "actio ad supplementum", y no que, por el contrario, se desliga al renunciante de los mismos y se le lleva y se le encasilla en un cuadro de bienes de la herencia, que es precisamente él mismo donde han de ir y encasillarse los que por la voluntad del testador reciban gentes no relacionadas con él por ninguna relación parental?

Es la Ley la que equipara estos dos conceptos a que aludía el señor Rodríguez Villamil, "extraño respecto a la sucesión de su padre"

(hijo renunciante), y extraño en el parentesco (no pariente), pues que les unifica en una misma porción hereditaria. ¿Cómo habría de llevar si no un anticipo de legítima al tercio libre?

La confusión, por tanto, que se nos achacaba de los dos conceptos, la acabamos de ver amparada, si se nos permite la expresión, en la misma Ley.

¿Cambia con esto la posición jurídica del hijo en la sucesión del padre? Si no renuncia a la herencia, lo que de él recibió se llama y es *legítima*, suponiendo, claro, que quepa, dentro de ella y en el peor de casos, a la parte que no excede; si, por el contrario, renuncia, se llama y es *donación a extraño*, aplicándose en uno y otro caso a distinta parte de la herencia. En el primer caso, es un heredero *legitimario*; en el segundo, *no es tal heredero*, condición que pudo tener in potencia antes de abrirse la sucesión; pero que con la renuncia, no digamos que eliminó, porque esto presupondría que ya antes la tuviera en efectividad, y esto no es así, pero sí dificultó que surgiera, convirtiéndose por ministerio de la Ley en un heredero voluntario. Esto, indudablemente, es cambiar de posición jurídica.

¿Cambiará también la posición fiscal? Si la Ley señala tipos distintos a quien recibe una cosa en concepto de heredero forzoso (*legitimario*) y a quien la recibe en concepto de *extraño*, ya queda contestada la pregunta. Pero se nos dirá: es que cuando el hijo renunciante recibió y aceptó el anticipo de legítima, lo hizo como presunto heredero *legitimario*; muy bien, decimos nosotros, y precisamente basada en esa presunción, la Ley le señala los tipos del núm. 29 de la Tarifa en relación al parentesco de padre a hijo. ¿Pero llegó aquél a ser tal heredero? No. Al recibir y aceptar el anticipo de legítima, nació una relación tributaria que respondía a esa misma relación jurídica; pero esa relación jurídica no nació firme en el sentido de intangible para lo futuro, y buena prueba de ello es que *velis nolis*, ha de someterse a la compulsación de su oficiosidad o inoficiosidad. Nació, pues, subordinada a la definitiva actitud del heredero al abrirse la sucesión, que con una u otra resolución puede hacerla variar, y si pues puede hacerla desembocar en uno de estos dos extremos, *legítima*, *legado*, pregunto: al cristalizarla, aunque sea por un acto voluntario, en uno distinto del en que nació, ¿no arrastra también al cambio, a la relación tributaria nacida al amparo de esa relación jurídica, que queda des-

plazada por otra? ¿Por qué el efecto, relación tributaria, no ha de seguir el mismo camino que la causa, relación jurídica?

El Impuesto de Derechos reales es esencialmente jurídico (art. 41), implicando, como acertadamente dice el Sr. Rodríguez Villamil en sus comentarios a ese artículo en su magnífico libro conocido de todos, una previa calificación jurídica que determine el acto sobre que aquél recae, ¿por qué, entonces, la relación tributaria de una relación jurídica que nació provisional, digamos, susceptible de concretarse definitivamente en dos extremos opuestos, cuando al fin cristaliza en uno de ellos; por qué la relación tributaria no ha de seguir también a esta situación definitiva, si el impuesto es esencialmente jurídico?

Y lo más curioso es que esta correlación se da cuando el heredero acepta la herencia, porque entonces no se le exige el impuesto por el capital que ya pagó (art. 30), haciendo la Ley esta deducción lógica: pagó como anticipo de legítima y como en definitiva aceptando la herencia la porción recibida toma ese carácter de legítima, no hay razón para volver a exigirle el pago. ¿Qué motivo hay entonces para romper el equilibrio entre las relaciones jurídica y tributaria cuando el heredero renuncia? Si la Ley equipara al renunciante al extraño (no pariente), ¿por qué la relación tributaria no ha de seguir también a la nueva jurídica y en definitiva satisfacer el impuesto completando hasta el tipo de los no parientes?

Yo no encuentro más obstáculo, y ya lo decía en mi primer artículo, que la prosa fría del art. 29, y por eso apuntaba que a la vista del derecho constituido, quizás no fuera defendible en puridad de doctrina; pero, y dicho sea salvando la muy autorizada opinión del señor Rodríguez Villamil, desde el punto de vista jurídico y fiscal, cambio de relación jurídica que arrastra al cambio a la tributaria, y no digamos desde el punto de vista de equidad, no me parece tan aventurada:

Lo que no se nos antoja, en cambio, tan admisible es el argumento final de que se vale nuestro ilustre apóstillador para rechazar nuestra argumentación anterior, "puesto que—dice—ese cambio y esa nueva posición jurídica en nada afectan, tributariamente al menos, a la relación jurídica y tributaria que nació de la escritura de donación y que gira exclusivamente en función a la cuantía de los bienes donados y del parentesco entre donante y donatario". Esto estaría bien si la primera relación jurídica hubiese sido ya definitiva, intangible dijimos antes, y en consecuencia desligada por completo de la se-

gunda, entonces en nada se afectarían una a la otra porque eran diversas. Pero no es este el caso, pues que la nueva está intimamente relacionada con la anterior, es su lógica continuación (porque aquella no era meta) su ulterior desarrollo, en fin, su estructuración definitiva. Y en este caso ¿no va a verse afectada la primera? ¿Le sería indiferente a un contratista que ajustó una obra con un plano determinado y un precio, que se introdujera una variación en dicho plano y al final, con la autorización del propietario, se terminara con seis habitaciones más de las previstas, por ejemplo? Buen cuidado tendría de pedir un aumento de dicho precio. Pues llamando contratista al Estado y dueño al heredero, tenemos el mismo caso; el plano y el precio son aquí la condición de heredero legítimo y los tipos del núm. 29 de la Tarifa; la variación del plano, la nueva relación jurídica creada por la renuncia, y el nuevo tipo del precio, los del núm. 38 de la Tarifa.

Lo que no tendría tanta explicación es la hipótesis contraria, esto es, que la relación jurídica y tributaria nacida de la escritura de donación, siendo ella, permítasenos, como a manera de provisional, susceptible de un doble desenlace, fuera a imperar, afectar y condicionar a aquella otra no diversa a ella, sino indudable desarrollo de la misma en la que se concreta ya la primera de una manera definitiva y acabada.

Un antecedente no del caso concreto, pero sí de la teoría, lo encontramos en el art. 104 de la Ley de Reforma Tributaria, que en el texto refundido del Reglamento del Impuesto pasó a ser párrafo 2.^o del artículo 9.^o, cuando dice: "Las transmisiones onerosas de bienes inmuebles o derechos reales constituidos sobre los mismos, otorgadas por los padres a favor de los hijos, se liquidarán por el tipo de la compraventa de inmuebles, salvo que, dado el valor comprobado de lo transmitido, al tipo correspondiente a la escala de herencias, fuere mayor, en cuyo caso se aplicará este último". Es decir, que la Ley que tiene señalado un tipo rígido para las transmisiones onerosas de bienes inmuebles o derechos reales constituidos sobre los mismos, no encuentra inconveniente en variarlo, elevándolo cuando prevé que posibles especuladores, acogiéndose al tipo de la compraventa, pudieran bonitamente eludir el pago de lo que en su día habrían de satisfacer como herencia y por sus escalas correspondientes, más elevadas que el tipo de la compraventa.

Y esta variación de la relación tributaria ordinaria o normal (5 por 100) de una relación jurídica (compraventa), la establece la Ley aun sin operarse mutación en esta última, pues jurídicamente siempre será una compraventa, cualquiera que sea su valor comprobado, y fundándose, pues, en un criterio exclusivamente fiscal. Entonces, ¿por qué no admitir también la teoría en el caso concreto que nos ocupa, en el que para mayor facilidad de solución favorable se da incluso la variación en la relación jurídica?

En definitiva y concretando, me atrevo a cerrar el interrogante con que terminaba mi primer artículo propugnando que razones civiles (de derecho constituido), de equidad y fiscales (de derecho constituyente), aconsejan sea completada en la forma que se preconiza nuestra legislación del Impuesto de Derechos Reales, ciertamente una de las más técnicas y meditadas de las hoy en vigor.

GERMÁN DELGADO JARILLO
Registrador de la Propiedad.