

I. ESPAÑA

LAS PRESUNCIONES FISCALES PARA LA INTEGRACION DE LA MASA HEREDITARIA EN LA LEY DE REFORMA TRIBUTARIA DE 26 DICIEMBRE 1957.

SUMARIO: I. Precedentes y naturaleza de dichas presunciones en relación a la posibilidad tasada de prueba en contrario.—II. ¿Cuál es la naturaleza de estas presunciones?—III. Precedentes del ámbito personal, real, negocial, cuantitativo y temporal de las presunciones.—IV. Reglas formales para probar que no se dan los presupuestos del artículo 87 o para contrarrestar sus presunciones.—V. Crítica del precepto.

Al aceptar la amable invitación de Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA para colaborar en la REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA sobre un tema referente a cualquier punto del impuesto de Derechos reales retocado en la Ley de 26 de diciembre de 1957, hemos elegido un tema acerca del cual en otra ocasión habíamos terciado al comentar una Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (1) en la *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (2). Entonces analizamos alguna de las presunciones del artículo 75 del Reglamento del Impuesto de Derechos reales. Ahora proyectaremos nuestro examen crítico a las modificaciones introducidas por el artículo 87 de la Ley de 26 de diciembre de 1957. Para ello convendrá comenzar con el cotejo del ap. 1) del art. 75 del Reglamento de 8 noviembre 1947 con el art. 87 de la reforma fiscal. A ese fin los transcribimos a doble columna:

Artículo 75.—1) Se considerarán como parte del caudal hereditario para los efectos de la liquidación y pago del impuesto:

a) Los bienes de todas clases que hubieran pertenecido al causante de la sucesión hasta un periodo máximo de un mes anterior a su fallecimiento y que al ocurrir éste se hallen en poder de algún

Artículo 87.—Se presumirá a efectos de este impuesto que forman parte de la masa hereditaria en las transmisiones *mortis causa*:

a) Los bienes que hubieren pertenecido al causante de la sucesión hasta un periodo máximo de dos meses anteriores a su fallecimiento, salvo prueba fehacien-

(1) Sentencia de 14 de enero de 1955, según BAS Y RIVAS, o de 14 de marzo de 1955, según la copia simple que nos remitió la «R. de Dr. F.» para el comentario que citamos en la siguiente nota.

(2) «Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública», vol. V, núm. 18 (junio 1955), págs. 345 y ss.

heredero, legatario, o del cónyuge de cualquiera de ellos.

Se estimará como prueba bastante de que tales bienes pertenecieron al causante, conforme al art. 48 de este Reglamento, además de las generales admitidas en derecho, la circunstancia de que los mismos figurasen a nombre de aquél en depósitos, cuentas corrientes, préstamos con garantía o en otros contratos similares, o bien inscritos en los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales o de la Propiedad u otros de carácter público. Contra dicho medio de prueba sólo podrá prevalecer la demostración fundada en documento público de que con anterioridad al expresado período de un mes, los bienes de que se trate habían dejado de pertenecer al causante.

b) Los bienes que hubieren sido transmitidos por el causante en el período de tres años anterior a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones. El adquirente, si fuese persona distinta del heredero, será considerado como legatario.

te de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante, o de que la transmisión se ha realizado a título de permuta y en el inventario de los bienes relictos figuran los recibidos con valor equivalente al de los entregados.

b) Los bienes que en el período de tres años anteriores al fallecimiento hubieren sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por alguna de las personas indicadas en el apartado anterior.

c) Los bienes que hubieren sido transmitidos por el causante durante un plazo de cinco años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.

Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa del antecesor al titular actual cuando de la investigación de las altas y bajas del impuesto industrial resultare el alta de descendientes o cónyuges por razón del mismo negocio en que se dió la baja de ascendientes o del otro cónyuge.

Su comparación nos permite observar las siguientes diferencias principales:

1.º) El art. 87 recoge los apartados a) y b) del art. 75, que pasan a ser en el 87 apartados a) y c), alargando los plazos a los que se refiere la presunción integrativa, que, respectivamente, se elevan de un mes a dos meses y de tres a cinco años.

2.º) Agrega el art. 87, con la letra b), un nuevo supuesto de presunción integrativa para las adquisiciones verificadas a título oneroso en el período de tres años anteriores al fallecimiento, realizadas en usufructo por el causante y en nuda propiedad por alguno de sus herederos, legatarios, pariente dentro del tercer grado o el cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

3.º) Extiende el art. 87 la presunción del apartado a) del art. 75, que en éste sólo alcanzaba a cualquiera de los herederos, legatarios y al cónyuge de cualquiera de ellos, y ahora comprenderá también a los parientes dentro del tercer grado del testador y al cónyuge de éstos y al del causante, aunque no sean herederos ni legatarios suyos.

4.º) Expresa el art. 87, como justificación de que los bienes habían dejado de pertenecer al causante, la prueba fehaciente de la adquisición por persona distinta de las expresadas, aun dentro de dicho período (implícita en el art. 75, a), y, además, excluye su presunción en el caso «de que la transmisión se ha realizado a título de permuta y en el inventario de los bienes relictos figuran los recibidos con valor equivalente al de los entregados». En cambio, el art. 87 deja implícita la posibilidad, expresa en el art. 75, de que las personas incluidas en la presunción prueben fehacientemente que su adquisición fué anterior al período señalado.

5.º) Suprime el art. 87, c), la exclusión de su presunción, que el apartado b) del 75 salvaba cuando el derecho vitalicio reservado por el cedente consistiese en seguros o renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones.

El análisis de estos preceptos requiere que examinemos sucesivamente: precedentes y naturaleza de dichas presunciones en relación a la posibilidad de prueba en contrario; su ámbito personal, real, negocial, cuantitativo y temporal; las reglas formales para probar que no se dan los presupuestos del precepto y para probar que la presunción no corresponde a la realidad; su crítica en el terreno jurídico, en el práctico y, en especial, su repercusión civil en las reservas de usufructo y en las rentas vitalicias.

I.—*Precedentes y naturaleza de dichas presunciones en relación a la posibilidad tasada de prueba en contrario.*

El Código de Napoleón, en su artículo 918, declaró que los bienes vendidos a un descendiente a *fonds perdus* (es decir, contra renta vitalicia o prestación análoga) o con reserva de usufructo, se deben imputar a la cuenta de la cuota disponible. Es decir, que se computan para calcular la reserva y se imputan fuera de ella.

Por la doctrina dominante (Demolombe, Aubry et Rau, A. Colin, Capitant y De la Morandière, Labbé, Guénée) y en la jurisprudencia de casación se ha afirmado que la presunción del art. 918 no admite prueba en contrario. No obstante, no han faltado los autores (Laurent, Bandry-Lacantinerie y M. Colin, Ripert et Boulanger, Jossierand, Beudant, Lerebours Pigeonnière et Boirin) y fallos de tribunales de apelación que afirmaron lo contrario. Planiol, Ripert, Trasbot y Laussouarn creen la cuestión muy discutible y afirman que la concepción predominante en la doctrina y jurisprudencia tiene consecuencias lamentables: el adquirente reputado definitivamente como donatario no podrá obtener la deducción de lo que realmente haya pagado, ya que se presume que nada ha pagado; ni siquiera podrá deducir las rentas pagadas por él en concepto de renta vitalicia en lo que éstas excedan del interés legal del capital adquirido. Soluciones que creen extremadamente duras, pero que explica la jurisprudencia desde un punto de vista práctico para evitar la preconsti-

tución falseada de pruebas en contrario que hicieran letra muerta el texto del art. 918 (3).

La disposición del art. 918 del Código francés no ha sido recibida en los Códigos italianos de 1861 y 1941, ni en el español; pero, en cambio, con diversa amplitud, se ha recogido a efectos fiscales en el artículo 75, *b)*, del Reglamento del Impuesto de Derechos reales. Lo que la legislación civil ha rechazado ha sido admitido por una ley fiscal y su Reglamento. Esa disparidad supone *ex-se* una nota desfavorable para el legislador, puesto que acepta un criterio distinto según se trate de velar por los intereses de los legitimarios o de procurar por el propio Erario.

Pero el Reglamento del Impuesto de Derechos reales no se contentó con esta presunción, sino que añadió otra regulada con la letra *a)* del artículo 75, y la última Ley de Reforma fiscal agrega una nueva en la letra *b)* del art. 87.

II.—¿Cuál es la naturaleza de estas presunciones?

¿Es idéntica o diversa en los tres supuestos de integración previstos?

La Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 30 de septiembre de 1922 afirmó su carácter «*juris et de jure*» (4). Pero no olvidemos que estas Circulares, de las que tanto se ha abusado, carecen de rango para modificar la Ley y que no vinculan a los Tribunales de Justicia.

Respecto a la presunción del apartado *b)* del artículo 75 del Reglamento de 1947, el segundo considerando de la Sentencia de 1953, comentada por nosotros (5), afirmó que: «para la aplicación adecuada de la prece-

(3) PLANIOL, RIPPERT, TRASBOT y LOUSSOUARD, *Traité Pratique de Droit Civil Français*, t. V (París, 1957), núm. 70, págs. 91 y ss.

(4) Nuestro compañero FLORENCIO PORPETA (*Instituciones de Derecho Fiscal*, t. I, —Madrid, 1950—, págs. 376 y ss.) ha escrito que: «La expresada presunción que aparentemente es *iuris tantum*, viene a ser en realidad *juris et de jure*, como así lo reconoció la Circular del Centro directivo de 30 de septiembre de 1922. Porque no basta acreditar o justificar la falta de simulación en el contrato celebrado, lo cual debería ser suficiente a los fines que la Hacienda pública persigue, sino que la prueba deberá extenderse también al hecho de ser realmente anterior dicho contrato al plazo de un mes señalado en el art. 75 (cosa que está en contradicción con el supuesto de que hay que partir); y F. BAS Y RIVAS (*Situación fiscal de los bienes que el causante de una herencia transmitió durante el último mes de su vida*, en «Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública», vol. I, núm. 1, 6 junio 1951, págs. 21 y ss.) cree que la presunción es *iuris et de iure*, aunque critique esa excesiva dureza.

Creemos que en ambos autores pesó demasiado el criterio de la aludida Circular. Por otra parte, la tasa puesta a la prueba en contrario en el último inciso del párrafo segundo del apartado *a)* del art. 75 del Reglamento no se refiere a la presunción general del precepto, sino únicamente a la segunda presunción (referente a uno de los supuestos de la primera) de pertenencia al causante en ese término contenida en dicho párrafo segundo del apartado *a)*.

(5) Ver págs. 352 y ss. del cit. vol. de la «Rev. de Der. Financiero».

dente norma jurídica hay que subrayar que ella forma parte de un conjunto legislativo derechamente encaminado a prever e impedir la evasión fiscal en el impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes, eliminando toda posibilidad de que, transmisiones de fondo hereditario, puedan ser aderezadas en formas aparentes de transmisiones intervivos, con el consiguiente perjuicio del legítimo interés de la Administración, y a correr a esta necesidad de antiguo sentida y apreciada en el ámbito del Derecho financiero, al igual que se ha dejado sentir probando medidas cautelares en orden a la protección de derechos subjetivos de otro orden (v. gr.: rescisión de contrato en fraude de acreedores en el Código civil, anulación de contratos en perjuicio de los acreedores de la quiebra, en el Código de Comercio, etc., etc.), hubieron de dictarse pertinentes disposiciones en la Ley de Reforma tributaria de 26 de julio de 1922, desarrolladas en los artículos 5.º y 6.º del Real Decreto de 21 de septiembre siguiente y transportadas en su esencial pensamiento a la legislación vigente en la materia, donde constituyen los artículos 11 y 12 de la Ley y 75 a 79 del Reglamento, en forma que agrupan defensivamente los intereses del Tesoro Público en dos tipos de presunciones: uno, de presunciones «*iuris tantum*», ajenas al caso debatido; y otro, de presunciones «*iuris de iure*», que con toda la pujanza de eficiente protección que las prestan los artículos 1.250 y 1.251 del Código civil, figuran incluidas, entre otros que no hacen al caso, en el apartado *b*) del artículo 11 de la Ley y *b*), también, del 75 del Reglamento, transcritos en el Considerando anterior, como conductores del problema a resolver en este pleito».

No nos convenció este razonamiento, al que opusimos lo siguiente:

«Este considerando es evidentemente defectuoso, en cuanto compara el texto debatido con las «medidas cautelares en orden a la protección de derechos subjetivos de otro orden», como «la rescisión de contratos en perjuicio de acreedores en el Código civil, anulación de contratos en perjuicio de acreedores en la quiebra, en el Código de Comercio». Ni uno ni otro cuerpo legal establecen presunción *iuris de iure* de «fraude» sino en los actos gratuitos (en realidad lo que establecen es la equivalencia de los actos gratuitos que perjudiquen a los acreedores a los actos fraudulentos, prescindiendo de la existencia y prueba de fraude). En los demás supuestos el fraude debe probarse. La equivalencia del acto gratuito al fraudulento, en sus respectivos casos y circunstancias, lo vemos en los arts. 643, párrafo 2, y 1.297, párrafo 1.º, C. c., y 880 C. de C. En los supuestos del artículo 879 y de los números 3.º y 4.º del artículo 880 C. de C., sólo se invalida el pago, cesión en pago o garantía verificadas sin obligación actual de verificarlas, pero como consecuencia se deja vivo el crédito personal preexistente, que renace al repetirse el pago o al invalidarse la insolutundación. Igual sucede en el artículo 1.292 C. c. En los demás supuestos debe probarse el fraude (art. 643, párrafo 2, en rel. SS. 15 junio 1897 y 3 marzo 1900).»

«En cambio, el artículo 75 del Reglamento presume el fraude o la simulación a efectos fiscales en actos onerosos. Y la Sentencia comentada, reite-

rando la común opinión de los comentaristas fiscales, califica como *iuris et de iure* dicha presunción. No obstante, esta interpretación contraría la regla del artículo 1.251 C. c. —invocada en el considerando que analizamos— que afirma que: «*Las presunciones establecidas por las leyes pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohiban.*»

«Para entender que la norma del artículo 75 no admite prueba alguna en contrario, hay que partir —contra el razonamiento del fallo— de que no se limita a establecer una presunción, sino que ordena inapelablemente la inclusión en el haber hereditario de los bienes que determina. ¿Por qué? Sin duda —como dice la sentencia— para prever, es decir, para anticiparse, a todo posible fraude. Es decir, colocándose previamente en un terreno injusto (esto es, fuera de lo jurídico) para salvarse de cualquier eventual injusticia. Aplicación fiscal del dicho vulgar de que quien pega primero pega dos veces. Supuesto anticipado —y, por lo tanto, antijurídico— de la legítima defensa, que por anticiparse a la agresión ya no sería legítima. Equivalente a la acción del viandante que mata a todo aquel con quien se cruzara durante la noche en previsión de que pudiera ser un bandolero que quisiera atracarle.»

«No obstante, nos resistimos a admitir literalmente la regla del artículo 75, por lo menos en los supuestos en que la contraprestación satisfecha forma parte del caudal hereditario. V. gr.: A. permutó una finca, de la que se reservó el usufructo, contra otra de B. Al fallecer A., dentro de los tres años, conserva en su caudal la finca que recibió como contraprestación. ¿Debe incluirse también en su haber el pleno dominio de la que transfirió? Creemos que sería absurdo. Pero demos un paso más: A. transfirió a B. una finca a cambio de otra equivalente a la mitad de aquélla y de una pensión vitalicia garantizada con hipoteca sobre la misma; A. fallece dentro de los tres años y conserva la finca menor adquirida: ¿se entenderá comprendida en su herencia, a pesar de conservar la finca adquirida la totalidad de la transferida? Y ¿quid si la finca adquirida en cambio la enajenó posteriormente el causante a tercera persona?, ¿si en lugar de una permuta la transferencia responde al pago de un crédito anterior fehaciente, a un pago verificado en forma auténtica, que equivalgan a la parte del valor del bien transferido no cubierta por la reserva realizada?»

Ahora bien, para situarnos debidamente, por una parte, tenemos que agregar la doctrina de la Resolución de 14 enero 1941, y de otra, observar la rectificación del apartado a) del art. 75, verificada en el 87 de la reforma fiscal, en cuanto admite que la presunción del apartado a) no tiene lugar si se prueba fehacientemente «*que la transmisión se ha realizado a título de permuta y en el inventario de los bienes relictos figuran los recibidos con valor equivalente al de los entregados?*».

La Resolución de 14 enero 1941 declaró que vendida una finca por

500.000 pesetas y retenidas por el comprador como parte del precio 180.000 como capital de una pensión vitalicia de 1.800 pesetas que estipuló con la vendedora, al fallecer ésta dentro del plazo que preceptúa el apartado *a*), es procedente girar a cargo del comprador una liquidación como legatario por las 180.000 pesetas, pero no por las 500.000.

A la vista de todos los datos a tener en cuenta, debemos distinguir previamente: *a*) la prueba de que no se dan los presupuestos legales necesarios para que la presunción entre en juego; y *b*) propiamente la prueba en contrario que enerve la presunción. La primera se concreta a probar que los bienes no pertenecen a los herederos ni a persona alguna comprendida en la presunción, sea por haber sido enajenados por el causante a tercera persona o porque la adquisición de la persona a la cual podría afectar la presunción se verificó antes de los plazos señalados en el precepto. Ahora nos interesa plantear la posibilidad o no de los supuestos de contraprueba propiamente dicha.

A ese fin comenzaremos tratando de precisar la excepción del apartado *a*) del art. 87 de la Ley de 26 diciembre 1957: ¿cabe o no extenderla a los apartados *b*) y *c*)? ¿*Quid* si los bienes recibidos fueren a su vez enajenados por el causante, pero quedare su contravalor en el caudal relicto? Si es inferior el valor de los bienes adquiridos por el causante por la permuta, ¿deberá aplicarse la presunción integradora sólo a la diferencia de valor, o bien a la totalidad de la cosa enajenada?

a) Una exégesis literalista podría llevarnos a la conclusión de que el título de permuta sólo puede contrarrestar la presunción integradora reglada en la letra *a*), pero no las otras dos, pues sólo en aquélla se señala como excepción expresa y no se adiciona al final como causa genérica de exclusión. Incluida sólo en una, debe —con este criterio— entenderse excluida en las otras dos. Ahora bien, es sabido que la letra de las leyes no puede prevalecer sobre su interpretación racional. Criterio que, exceptuando períodos de decadencia del Derecho, es considerado como el único verdaderamente jurídico (aunque los *leguleyos* no puedan entenderlo). Si en el caso *b*) los herederos o los parientes dentro del tercer grado del causante adquirieron la nuda propiedad mediante permuta de un bien propio, aunque el causante adquiriera el usufructo, ¿podrá sostenerse la presunción de que se escamoteó de su sucesión la plena propiedad de dicho bien? Y si, en el caso *c*), la nuda propiedad del bien transmitido por el causante con reserva de usufructo fué compensada mediante permuta con otro bien del adquirente, ¿cabrá entender que el valor de aquélla fué sustraído a la sucesión a efectos fiscales?

La respuesta afirmativa nos parecería: casi un insulto para el legislador, una injusticia con el adquirente y una demostración de deficiencia de sentido jurídico en el contestante. Después de presenciar «El chico de los Winslow», nos haría sentir mayor sonrojo.

Por otro lado, como veremos luego, precisamente la redacción general del artículo 87 nos ha de llevar a la conclusión de que la prueba en con-

trario sólo se halla tasada para un presupuesto de su apartado a) y de que es libre en los otros dos.

b) El apartado a) del art. 87, en el caso de permuta, requiere además que «en el inventario de los bienes relictos figuren los recibidos con valor equivalente al de los entregados». Ahora bien, ¿y si en el inventario aparecen otros bienes que hayan sustituido a los recibidos por permuta por el causante y se prueba plenamente la sustitución? ¿Y si se prueba que el causante no tenía otros bienes que los recibidos como permuta y tuvo que venderlos para pagar sus deudas, o para atender a su enfermedad? Parece que el art. 87 se desentiende de esa posibilidad y sospecha que resultara molesto tener que juzgar esa prueba. ¿Miedo al fraude en la contraprueba? ¿Sentido de comodidad del liquidador en funciones de redactor del texto legal? Pero si estas pruebas no son aceptadas, ¿cómo podrá exigir el Fisco a los contribuyentes que no sigan su ejemplo y quieran burlarlo, como éste hace con ellos al imponerles esas presunciones sin permitirles demostrar que son contrarias a la realidad; creemos que lo único que puede exigirse es que las pruebas sean plenamente cumplidas y fehacientes.

c) Concluye el apartado c) del art. 87 precisando que en el inventario de los bienes relictos deben figurar los adquiridos *con valor equivalente a los entregados*. ¿*Quid* si el valor de aquéllos es menor al de éstos? Los bienes transferidos ¿se entenderán incluidos íntegramente en los bienes relictos, o bien solamente en cuanto al exceso de valor no cubierto por los recibidos en cambio?

El criterio de la Resolución de 14 enero 1941 abona a favor de esa segunda solución, que es indiscutiblemente la más racional y la única jurídica y justa de las dos.

Contemplados estos perfiles de la norma legal y comparándola al artículo 75 del Reglamento de 1947, podemos sentar las observaciones siguientes:

El art. 75 establecía las presunciones sin determinar su naturaleza ni prohibir la prueba en contrario, pues el segundo párrafo del apartado a) lo que solamente tasaba era la prueba en contra de la pertenencia al causante de los bienes que figurase a su nombre en la forma que allí determinaba. Es decir, limitaba la prueba en contra no de la presunción principal, sino de una segunda presunción, que en el mismo se establecía, referente a uno de los presupuestos de la presunción principal de la norma. Respecto a esta presunción nada decía el artículo 75 del Reglamento, y, por lo tanto, debía aplicarse el art. 1.251 del Código civil. «*Las presunciones establecidas por la Ley pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquélla expresamente lo prohiba.*» Eso es lo que creemos que jurídicamente era lo correcto, aunque no se entendió así en la Circular de 20 septiembre de 1922 ni en la Sentencia de 1953 antes referida.

Ahora, el artículo 87 de la Ley de 26 diciembre 1957, en su párrafo inicial, enuncia igualmente la presunción en términos generales sin prohibir ni tasar la prueba en contra. Precisamente comienza diciendo «*Se presumirá*», mientras el art. 75 dice «*Se consideran como parte del caudal hereditario*». En cambio, para el caso regulado en el apartado a) parece que no sólo tasa la contraprueba del presupuesto de la presunción, exigiendo que sea fehaciente, sino que, además, parece que igualmente acota la prueba en contrario de la propia presunción, al limitar esa prueba a la de la permuta de los bienes entregados por otros recibidos, que figuren en el caudal relicto con valor equivalente al de aquéllos.

La correcta integración del art. 87 en el 1.251 C. c., que reglamenta el carácter *iuris tantum* de las presunciones cuando la ley no diga lo contrario, obliga a entender como *iuris tantum* las referidas con las letras b) y c), al no decir otra cosa ni estos apartados ni la regla general del artículo. En cambio, los términos excluyentes de cualquier otra excepción empleados en el apartado a) podrían literalmente indicar que la presunción establecida en el mismo no admite ninguna más. Aunque creemos que debe entenderse que la prueba de la permuta no contradice ni contraprueba, sino que excluye la presunción; es decir, que destruye uno de sus presupuestos, lo mismo que la prueba de la transmisión fehaciente a tercera persona destruye el presupuesto de haber sido transmitido del causante a persona sujeta a la presunción. La contraprueba actuaría si los presupuestos de la presunción no fueron desmentidos.

III.—*Examen del ámbito personal, real, negocial, cuantitativo y temporal de las presunciones.*

A) *Ámbito personal.*

No ofrece grandes dudas su expresa determinación en el artículo 87.

En los apartados a) y b) la presunción juega en contra de los herederos, legatarios, parientes dentro del tercer grado del causante y del cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

La expresa llamada al cónyuge de los parientes de tercer grado argumenta, a mayor abundamiento, a favor de entender que el único parentesco al que se refiere el art. 87 al hablar de los que se hallen dentro del tercer grado, es el de consanguinidad. Sólo cabe plantear si alude tanto a la consanguinidad legítima como a la natural o solamente a aquélla, que es como normalmente se entiende toda referencia legal hecha al parentesco si nada más se aclara.

En el apartado c) la presunción alcanza a cualquier adquirente.

B) *Ambito real.*

Tampoco ofrece dudas. Comprende toda clase de bienes, inclusive la titularidad de negocios, según resulta del apartado final del precepto.

C) *Ambito negocial.*

En el apartado *a)* se comprende la transmisión por cualquier título, exceptuando el de permuta si «en el inventario de los bienes relictos figuran los recibidos con valor equivalente al de los entregados». Aparte de la permuta, se comprenden tanto las transmisiones onerosas como las lucrativas. En éstas la presunción de integración tiene interés en cuanto a su repercusión en el tipo, por razón de que la base quedará constituida con la suma de los bienes reintegrados a la masa y los demás habidos por herencia o legado por el mismo adquirente. Un punto que no resuelve este apartado es el relativo al tipo aplicable en el caso de que los bienes se hallen en poder del cónyuge de un heredero, legatario o pariente dentro del tercer grado del causante; ¿se presumirán transmitidos *mortis causa* al mismo heredero, legatario o pariente, o bien al respectivo cónyuge que los tenía en su poder? Habida cuenta de que la presunción si se extiende a éste es únicamente por su matrimonio con aquéllos, parece que los bienes deberán entenderse transmitidos al heredero, legatario o pariente de tercer grado del causante. Cuestión de gran interés a efectos de la percepción del impuesto de derechos reales por su repercusión en la consiguiente fijación del tipo impositivo que corresponda.

Pero el principal problema en esta materia estriba en determinar se comprenden en el precepto no solamente las transmisiones directas, sino también las indirectas, es decir, cuando en dicho período los bienes vayan del causante a tercera persona y de ésta en la persona comprendida en la presunción. La letra del precepto comprende también este supuesto. Pero cuando realmente se quiera emplear para burlarlo, la segunda transmisión no se efectuará hasta que el causante haya fallecido o, por lo menos, hayan transcurrido los dos meses desde que éste los hubiera enajenado.

En el apartado *b)* sólo se comprenden las adquisiciones a título oneroso hechas en usufructo por el causante y en nuda propiedad por cualquiera de las personas determinadas en el supuesto *a)*. El carácter excepcional y odioso (jurídicamente hablando) de la presunción impide su interpretación extensiva y, por lo tanto, no podrá aplicarse al supuesto en que el causante no hubiese adquirido el usufructo, sino los derechos reales de uso o de habitación del bien en cuestión (6). En cambio, no dis-

(6) Este mismo criterio ha seguido la jurisprudencia y la doctrina francesa, excluyendo la analogía e interpretando restrictivamente el art. 918 del *Code* (ver: PLANIOL, RIPART, TRASBOT, LOUSSOUARD, op. y vol. cit., núm. 67, pág. 88, nota 4).

tingue si la presunción sólo alcanza el supuesto de adquisición simultánea del usufructo por el causante y de la nuda propiedad por persona sujeta a la presunción, o también comprende su adquisición en momentos distintos o incluso de personas diferentes, con tal de que ambas hubieran adquirido sus respectivas titularidades dentro del plazo de tres años anterior a la muerte del causante. Insistimos en la interpretación restrictiva que debe presidir esas presunciones contrarias al derecho común. Especialmente estimamos fuera de la presunción el supuesto en que adquirido el pleno dominio por el heredero, legatario, pariente o cónyuge, posteriormente el adquirente transfiriere el usufructo al causante por cualquier título.

El apartado c) incluye cualquier título adquisitivo (por lo tanto, lo mismo si es oneroso como lucrativo) con tal de que el causante se hubiese reservado el usufructo de los mismos bienes o de otros del adquirente, o cualquier otro derecho vitalicio. La amplitud de esta última expresión parece abarcar los derechos reales de uso y habitación, los censos vitalicios y las rentas vitalicias, sean éstas de pensión dineraria o en especie o bien en alimentos. El problema de si para que juegue la presunción las rentas vitalicias deben estar garantizadas en forma real sobre los bienes transmitidos u otros del adquirente o si esta presunción juega aunque no se dé tal garantía, fué resuelto en este último sentido en la Sentencia de 1953, de la que nosotros discrepamos al comentarla (7). El art. 87 no varía en este punto la redacción del 75.

Puede plantearse asimismo si la ulterior cancelación del derecho reservado excluye la presunción.

La reserva para dar lugar a la presunción ha de hacerse precisamente a favor del transferente, pareciéndonos indudable que no alcanzará el supuesto en que se establezca a favor del cónyuge del transmitente si su régimen económico matrimonial es el de separación de bienes. Tampoco parece posible aplicar la presunción si la transmisión fué pura y el derecho vitalicio a favor del causante fuere constituido posteriormente o bien si ya lo había sido con anterioridad a la transmisión sobre otro bien del adquirente.

D) *Ambito cuantitativo.*

Se plantea por el mismo art. 87, en su apartado a), en el caso de permuta, cuando el valor de los bienes transferidos sea mayor que el de los adquiridos que se conserven en el caudal relicto.

Fué abordado en la Resolución de 14 enero 1941, en supuesto en que los bienes vendidos valían 500.000 pesetas, de las que el vendedor retuvo 180.000 como capital de una pensión vitalicia que se obligó a pagar al

(7) Loc. cit., págs. 346 a 351.

transmitente. Se resolvió en ella que el adquirente debía pagar como legatario sobre la base de 180.000 y no de 500.000 pesetas.

Esto parece indicar que :

En el caso *a*) la integración sólo alcanzará a la diferencia, y lo mismo en los demás supuestos.

Ahora bien, el problema consiste en aplicar la doctrina de la Resolución de 1941 en supuesto de reserva de usufructo en lugar de renta vitalicia. Supongamos la misma venta por 500.000 pesetas, de las que el comprador se reserve las 180.000 que se asignaban al usufructo reservado. O apliquemos al mismo caso *c*), de reserva de usufructo por el causante, un supuesto de permuta en el que se conserve en su caudal relicto el bien adquirido por éste.

Si el criterio —que creemos acertado y justo— de la Resolución de 1941 no prosperase, cabría la solución de adquirir puramente una participación indivisa del bien que fuese equivalente a la prestación actual y no realizar hasta otro momento la transmisión de la participación indivisa que corresponda al valor del derecho vitalicio (v. gr., cesión a renta vitalicia de 1/5, o permuta de 4/5 en usufructo por 1/5 en nuda propiedad).

E) *Ambito temporal.*

Está especificado en el art. 87: dos meses para el caso *a*), tres años para el *b*) y cinco años para el *c*), a contar, retrospectivamente, desde el día del fallecimiento del causante. Estimamos que este día deberá contarse entero, a no ser que en el acto traslativo constare la hora, supuesto en el que nos parece que se deberá contar el plazo de hora a hora.

IV.—*Reglas formales para probar que no se dan los presupuestos del artículo 87 o para contrarrestar sus presunciones.*

Hemos distinguido estos dos aspectos. La falta de alguno de los presupuestos excluye el juego de la presunción. La contraprueba la enerva o contrarresta. En una y otra hipótesis hay que tener en cuenta el carácter de tercero que tiene la Hacienda respecto al acto a que se refieren las presunciones y la circunstancia de que la apreciación de la prueba no corresponde a un tribunal de Justicia (por lo menos inicialmente no habiendo recurso), sino a un funcionario administrativo que sólo puede aceptar pruebas documentales concluyentes y absolutas. Con esta previa observación, examinaremos ambas posibilidades de oponerse a la inclusión integrativa.

A) *Prueba de que no se dan los presupuestos del art. 87.*

Para el caso *a)*, la Resolución de 20 enero 1953 afirmó que mientras la prueba de que los bienes pertenecieron al causante en el plazo al que la presunción alcanza corresponde a la Administración, probado esto, se presumía la persistencia de la posesión a favor del causante o de sus herederos. A fin de desvirtuar esa presunción, que puede apoyarse en lo que resulte de los Registros fiscales, hay que atacarla por uno de los siguientes caminos :

1.º) Probaudo que los bienes fueron transmitidos por el causante y se hallan en poder de persona no afectada por la presunción. El apartado *a)* del art. 87 exige *prueba fehaciente*.

2.º) Que los bienes los había enajenado el causante a persona comprendida en la presunción integradora, pero con antigüedad mayor a los dos meses anteriores a su fallecimiento. Reiteradas Resoluciones han exigido para esta prueba documento público, no estimando bastante el documento privado con fecha cierta. La Resolución de 5 octubre 1954 explica : «Que la razón justificativa de la exigencia concreta de documento público para desvirtuar la eficacia de la inscripción de determinados bienes en un registro público, cuales son, por equiparación en el presente caso, los amillaramientos o registros fiscales, puede legalmente encontrarse en el principio de eficacia probatoria documental establecida con carácter general por los artículos 1.218, 1.225 y 1.227 del Código civil, según los que solamente los documentos públicos hacen de fe aun contra tercero (carácter que en este caso tiene la Administración) de su fecha y contenido; mientras que para los documentos privados, circunscriben sus efecto, en cuanto a su contenido, a las partes que en los mismos intervienen, limitando la eficacia de la fecha en cuanto a terceros el citado artículo 1.227.»

3.º) Que al fallecer el causante los bienes no pertenecían a personas afectadas en la presunción porque fueron enajenados por ellas a tercera persona con anterioridad al óbito. Prueba a la que deben exigirse iguales requisitos de fehaciencia.

4.º) Que la transmisión se realizó a título de permuta y en el inventario de los bienes relictos figuran los recibidos con valor equivalente a los entregados. Prueba que parece es recogida en el art. 87, *a)*, no como mera contraprueba de la presunción, sino como excluyente de su actuación por falta de presupuesto.

En los casos *b)* y *c)* del art. 87 cabe probar igualmente que la adquisición fué anterior al plazo o que posteriormente, pero antes de morir el causante, la persona sujeta a la presunción enajenó dichos bienes. En el supuesto *b)*, si no constara la causa de la adquisición, cabría la prueba de que no fué a título oneroso, sino lucrativo.

B) *Prueba en contrario que contrarresta la presunción.*

Puede tratarse de una contraprueba que la contrarreste en todo el valor del bien o bienes en cuestión o solamente en una parte de su valor. En cualquiera de los casos ha de reunir, a nuestro juicio, los siguientes requisitos:

- 1.º) Prueba de que hubo contraprestación.
- 2.º) Prueba de que ésta procedía del patrimonio del adquirente, demostrando su previa existencia en el mismo y su salida de él.
- 3.º) Prueba de su conservación en el patrimonio del causante o de su inversión en otros bienes del mismo, y de la inclusión (de unos u otros) en el inventario del haber relicto. ¿Cabrán también la prueba de su consumo por el causante? Creemos que debiera admitirse, y no sólo cuando se pruebe fehacientemente, sino incluso si corresponde al costo de sus necesidades normales, atendidas las rentas y demás bienes consumidos por el causante.

Las declaraciones comprobadas para el Impuesto sobre la Renta y los datos del Registro de Rentas y Patrimonios debieran ser decisivos, en último término, para la apreciación de estas dos últimas pruebas. El Tribunal Supremo ha llegado a decir en Sentencia de 24 octubre 1956 que el dinero declarado en la solicitud de liquidación ha de presumirse que es producto de la venta de los valores que se trataban de ocultar.

V.—*Crítica del precepto.*A) *En el aspecto práctico.*

Ciertamente los supuestos que con las presunciones de integración se quieren atajar podrían ser un fácil camino para la defraudación. Ahora bien, creemos que con la norma que comentamos ésta no se ataja, sino que únicamente se obliga a desviarla por otros senderos.

Esa es la mayor crítica que en el terreno práctico puede oponerse. Si con esas presunciones se caza a alguien, seguramente no será un defraudador. Estos, teniendo otras vías más seguras, despejadas de riesgo, no intentarán correr aquel peligro.

Eso vino a decir BAS Y RIVAS (8) al comentar el precepto del apartado a) del artículo 75 del Reglamento: «En la mayoría de los casos se logra eludir, porque existen una serie de lagunas, muy difíciles de salvar, que permiten consumir el fraude. Y siendo ello grave, no es lo peor. Consideramos de mucha importancia, por desmoralizador, el contraste que provoca ese fraude constante en esos casos comparado con otros casos

(8) Loc. cit., pág. 24.

que caen en las redes de la presunción, casos, volvemos a repetir, los últimos aludidos, que sólo se diferencian de los primeros en lo mismo que se diferencian conceptos tan importantes como la buena fe y la mala fe; lo lícito y lo ilícito. Quien al margen de toda simulación se ve obligado a tributar excepcionalmente, porque en idénticas hipótesis todo el mundo tributa, acepta con resignación el sacrificio; pero cuando ve que ese sacrificio es estéril porque escapan los verdaderos supuestos que motivaron esa tributación especial, por muy sensato que sea como contribuyente, no es de extrañar que se desmoralice.»

Esos inconvenientes y aquella defraudación sólo podrán ser atajados con un perfecto funcionamiento del Registro de rentas y patrimonios, entendido no sólo a las personas naturales, sino igualmente a las jurídicas.

B) *En el aspecto jurídico o de la Justicia.*

Si las presunciones integradoras son meramente *iuris tantum*, ciertamente crearán una situación incómoda al contribuyente. Pero esta situación puede ser compensada con una apreciación ponderada de la certeza de la contraprestación y de que ésta ha sido conservada en el patrimonio del causante o justificadamente consumida por éste. En cambio, si estas presunciones son estimadas *iuris et de iure*, su injusticia resultaría extraordinariamente repelente.

PORPETA (9), refiriéndose a la presunción *a*) del art. 75 del Reglamento, critica su consideración como *iuris et de iure* con estas palabras: «La postura del Reglamento es sobremanera rígida; porque en muchos casos sí podrá haber, desde luego, simulación y evidentes indicios del propósito de fraude, pero hay otros en que ni siquiera cabe imaginarla ni sospecharla. Piénsese, por ejemplo, en el vendedor que fallece víctima de un accidente fortuito, momentos después de haber firmado la escritura de compraventa.» ¡Efectivamente, causa asombro pensar que al comprador, por este hecho fortuito, se le haga pagar como heredero del accidentado! No menor asombro es el producido al contrastar las consideraciones que antes hemos repetido, referentes a los supuestos de contraprestación evidente, con la opinión de quienes estiman como *iuris et de iure* las presunciones de integración en la masa hereditaria.

C) *En el aspecto de sus repercusiones en las auténticas transmisiones onerosas con reserva de usufructo, uso o habitación o rentas vitales.*

Reproducimos las que expusimos en nuestro comentario antes referido (9):

(9) Rev. y vol. cit., pág. 377.

«En mis años de notario rural, se me solicitó bastantes veces la autorización de escrituras de compraventa en las cuales una anciana quería transmitir la propiedad de su casita o su último pedazo de tierra para saldar los socorros recibidos de parientes o extraños, que llegaban a alcanzar un valor superior al del bien a transmitir. La explicación normal de la presunta vendedora solía ser ésta: «Me llevan alimentando, cuidándome, vistiéndome y asistiéndome en mis enfermedades muchos años; les debo mucho más de lo que vale lo poco que tengo. Además, me merecen ellos plena confianza; sé que me seguirán atendiendo, que nunca me abandonarán.» Nuestro consejo era éste: «Piense usted que fulano (la persona que le atendía) puede morir, que sus hijos son jóvenes aún. ¿Quién sabe lo que puede ocurrir?» El consejo se concretaba siempre en proponerle que se reservara el usufructo y la percepción de una pensión alimenticia. Advertida la cesionaria de que si fallecía antes de los tres años de la transmisión, la cosa transmitida se consideraría comprendida en su herencia y los cesionarios tributarían como legatarios, normalmente rechazaba toda garantía: «Tengo plena confianza en ellos. Sus hijos me quieren muchísimo. Serán buenos como sus padres. También me atenderán. No puedo mostrarme egoísta exigiendo garantías, porque de ellos dependo totalmente. Si no me atendieran y alimentaran, con lo que yo tengo no tendría para vivir ni siquiera esos tres años. ¡Qué sería de mí sin su ayuda!»

«Bajo uno y otro aspecto, tanto por lo que se refiere a la reserva de usufructo como a la contraprestación de una renta vitalicia, el artículo 75, b), nos parece poco humano. No se nos diga que el interés de la Hacienda en evitar evasiones fiscales está por encima de los intereses de previsión que hemos apuntado. Replicaremos que, aunque fuera así, son muy pocos los casos en que el artículo 75, b), se aplica. Los que sin dicha norma utilizarían esa vía para burlar el pago del impuesto, utilizan otros caminos que no es del caso exponer. En cambio, los que honradamente emplearían tales instituciones lícita y honestamente se van apartando de ellas, precisamente por la presión fiscal, que destruye instituciones civiles con tan poco provecho como aquel avaro que mató la gallina de los huevos de oro.»

¿Qué les parecería a los padres, que los maestros de sus hijos cortasen a éstos la mano izquierda para evitar que escribieran con ella y para que así tuvieran necesariamente que hacerlo con la derecha? Eso está haciendo desde 1922 la Ley Fiscal, con varias instituciones del Derecho civil, especialmente con las ventas con reserva de usufructo y con las rentas vitalicias. Las desvaloriza, por el riesgo a que las sujeta, o las hace desaparecer, transformándolas en ventas incondicionadas acompañadas de un documento privado que con meros efectos *inter partes* recoge la reserva del transmitente o la renta vitalicia que el adquirente se obliga a abonarle.

Por eso es de alabar que la Ley de 26 de diciembre de 1957 haya sustituido la expresión inicial del artículo 75 del Reglamento, «*Se conside-*

rarán como parte del caudal hereditario» por «Se presumirá... que forman parte de la masa hereditaria», con lo cual parece que el precepto entra más claramente en la órbita del art. 1.251 del Código civil. Pero esto es insuficiente, especialmente con referencia a la renta vitalicia, porque, aun con la más favorable de las interpretaciones, teóricamente impone siempre las de perder a quien se oblique a pagar la renta, pues si la suma efectiva de las pensiones de ésta y que efectivamente lleguen a pagarse no excede del valor de los bienes transferidos, el obligado deberá pagar por la diferencia, en concepto de herencia y posiblemente al tipo de extraños, con lo que se imposibilita que el aleas pueda favorecer jamás al promitente. Claro que, prácticamente, el perjudicado será siempre el pensionista porque verá mermada la cuantía de la pensión —precisamente por ese motivo— o tendrá que perder toda garantía, consignando su derecho en un simple documento privado o contentándose con una promesa verbal.

JUAN VALLET DE GOYTISOLO

(*) Al corregir las pruebas de este artículo ha aparecido en el «B. O.» 102 el Decreto que aprueba los textos refundidos de la Ley y Tarifa de los impuestos de Derechos reales y sobre transmisión de bienes. Su artículo 9 recoge con varias modificaciones el art. 87 de la Ley de 26 de diciembre último.

