

«Notas sobre las recientes reformas del Código civil en relación con el ordenamiento tributario»(*)

Por ANTONIO MARTINEZ LAFUENTE
Abogado del Estado

SUMARIO: 1. Planteamiento. a) Problemática fiscal de la unidad familiar. a') La unidad familiar y los rendimientos. b') La unidad familiar y los incrementos de patrimonio. b) Problemática fiscal de la sociedad conyugal. a') Aportaciones y adjudicaciones. b') Acumulación de rendimientos y de patrimonios. c') Incrementos y disminuciones de patrimonio.—2. Análisis de las principales reformas. a) Filiación.—En el impuesto sobre la renta de las personas físicas. — En el impuesto sobre Sucesiones. b) Separación y divorcio. c) Capitulaciones matrimoniales. d) Derechos del cónyuge superviviente. e) Régimen de la sociedad de gananciales. f) Excesos de adjudicación.

1. *Planteamiento.*—Es el propósito de estas notas dejar constancia de las consecuencias que las recientes reformas del Código civil (1) tienen bajo la perspectiva del Derecho financiero; se trata sólo de un sucinto análisis de algunos de los preceptos a los que las leyes de reforma han dado nueva redacción al objeto de entresacar lo que esta reforma supone en orden a sus consecuencias tributarias.

Si el Derecho civil es esencialmente el derecho patrimonial de la persona física (2) parece evidente que las reformas introducidas

(*) Las presentes notas son la versión escrita y actualizada de la ponencia presentada por el autor en el Seminario, que don Federico de Castro dirige en el Instituto Nacional de Estudios Jurídicos; agradezco sus sugerencias, así como las que en la sesión celebrada el 5 de mayo de 1982 me formularon, entre otros, los señores Elizalde Aymerich, Lucas Fernández, Peña y Bernaldo de Quirós, Solís y Vallet de Goytisolo.

(1) Me refiero a las leyes 11/1981, de 13 de mayo, sobre filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio y 30/1981, de 7 de julio, modificando la regulación del matrimonio y determinación del procedimiento a seguir en las causas de nulidad, separación y divorcio.

(2) Recogiendo el sentir común de la doctrina, Puig Brutau, afirma que: «El Derecho Civil regula las instituciones capitales de la persona, la familia y el patrimonio», en «Introducción al Derecho Civil» (1981), pág. 65.

en el régimen económico del matrimonio o en el Derecho sucesorio, no pueden pasar desapercibidas desde una órbita fiscal, pues integran el sistema tributario diversas modalidades de la imposición patrimonial, ya estática (Impuesto extraordinario sobre el patrimonio, Ley 50/1977 de 14 de noviembre), ya dinámica (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Ley 32/1980 de 21 de junio, e Impuesto General sobre las Sucesiones, Ley Refundida de 6 de abril de 1967) sin desconocer que en la imposición personal y directa sobre la renta, toda la problemática de los incrementos y disminuciones de patrimonio (art. 20 de la ley 44/1978 de 8 de septiembre) supone una nueva perspectiva ante una reforma sustantiva como la efectuada (3).

No se trata por supuesto de revivir la polémica de las relaciones entre el Derecho civil y el Derecho fiscal perfectamente resuelta en la doctrina (4), legislación (5) y jurisprudencia (6), sino

(3) Podemos traer a colación lo manifestado en el debate parlamentario de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en cuanto al concepto de patrimonio fiscal que no coincide con el civil, aun cuando se le aproxima; es interesante consignar lo que al respecto se contiene en el informe de la Ponencia aparecido en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» (Congreso de los Diputados), Serie A, núm. 13-I-1, del 21-XI-1979; en efecto, consta que el artículo tercero del proyecto fue enmendado en el sentido de que se dijera: «Son transmisiones patrimoniales sujetas: Las transmisiones patrimoniales onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas con arreglo a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio», siendo el criterio de la Ponencia el siguiente: «que no debe recogerse la redacción propuesta para el epígrafe A, según el cual las transmisiones gravadas son las de los bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas con arreglo a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que debe mantenerse el concepto civil, clásico de patrimonio, en toda su amplitud, es decir como conjunto de relaciones jurídicas susceptibles de una estimación pecuniaria, sin necesidad de circunscribirlo a cualquier otro concepto legal del patrimonio que pueda existir en nuestro ordenamiento a determinados efectos tributarios».

(4) Véase en tal sentido «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho Fiscal entre L. Tratabas y F. Geny», de Ramallo Massanet, en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Volumen XVII, núm. 96 (1973), págs. 7 y sigts.

(5) La ley reguladora de todos los institutos financieros, Ley General Presupuestaria, dispone en su artículo primero, párrafo segundo, que: «Tendrán carácter supletorio las demás normas del Derecho administrativo y a falta de éstas las del Derecho común».

(6) Puede citarse en tal sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1980, que afirmó lo siguiente: «que si bien es cierto que el Código Civil, el Código de Comercio y, en general, todos los cuerpos legales básicos del ordenamiento positivo, se nutren de unos principios jurídicos generales que deben ser respetados por las leyes tributarias, no cabe duda, sin embargo, que este respeto a la legalidad extrafiscal no debe ir más allá de lo estrictamente indispensable, para que la aplicación de todo el Derecho se ajuste a criterios armónicos de donde se deduce que cuando la ley fiscal amplía o reduce las definiciones o conceptos de instituciones jurídicas formuladas en otras leyes, para acomodarlos mejor a las exigencias de la tributación, es evidente que deberá prevalecer el mandato de la ley fiscal en cuanto rama del Derecho que goza de autonomía y en cuanto que las nor-

analizar bajo una perspectiva tributaria el impacto que en las leyes fiscales ha tenido la reforma operada en el Código civil, lo cual no permite obtener como más adelante se expondrá, sino conclusiones provisionales, no sólo por la dificultad intrínseca en una tarea como la que acometemos, sino también porque la reforma tributaria dista de haber quedado ultimada al no haberse convertido en leyes los proyectos de ley sobre el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y sobre Sucesiones y Donaciones (7), lo cual y por lo que se refiere al tributo en último lugar citado tiene una importancia decisiva, pues la reforma proyectada introduce singulares novedades que de plasmarse en un texto en vigor, supondrían un considerable impacto en las soluciones a obtener; piénsese, si no, en lo que supondría la aplicación de las tarifas del impuesto sucesorio con arreglo al criterio según el cual se tomaría en consideración el patrimonio preexistente del adquirente; ello podría suponer, se optase por eliminar uno de los criterios clásicos de tributación cual es el parentesco entre el adquirente y la persona de quien proceden los bienes (8).

A efectos sistemáticos y antes de proceder al examen de las reformas operadas en el Derecho sustantivo, nos haremos eco de

mas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios»; el considerando transcrito es reproducción literal del pensamiento del profesor Sainz de Bujanda; véase en tal sentido «Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario», en Hacienda y Derecho, volumen I (1962), pág. 41; me he ocupado del tema en «Jurisprudencia y Derecho Financiero», en «El Poder Judicial», VI Jornadas de Estudio de la Dirección General de lo Contencioso del Estado (1982).

(7) Ambos proyectos de ley aparecen en el «Boletín Oficial de las Cortes», núm. 46 del día 11 de enero de 1978.

(8) Partidario de esta tesis es Neumark, en «Principios de la Imposición» (1974), cuando afirma: «Al lado de los impuestos mencionados, los sistemas fiscales comprenden en casi todos los países, por supuesto adoptando distintas formas y estableciendo cuantías diversas, impuestos de sucesiones; estos impuestos, especialmente cuando revisten la forma de impuestos sobre porciones hereditarias, pueden acomodarse profundamente a la capacidad individual de pago. Dejando de lado por ahora la graduación del gravamen originada por el grado de parentesco, toda vez que nada tiene que tanto mediante la progresión, ajustada a la cuantía de cada una de las porciones con la capacidad de pago que se puede atender a la capacidad tributaciones hereditarias, como mediante la consideración de cuál es la situación en que se encuentre el heredero en el momento de la herencia, situación que es la que servirá de base a la capacidad personal de pago; lo importante aquí no es sólo la situación familiar —es decir, estado civil, número de hijos, etc.— ni la edad y factores semejantes (circunstancias que también si tienen en cuenta en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio), sino el patrimonio que ya poseía el heredero antes de la herencia; es éste un factor que por lo que conozco, no se ha tenido en cuenta por la política fiscal real más que, de manera transitoria, en Italia y en la República de Weimar»; sobre la supresión del parentesco como modulador de la carga tributaria en el impuesto sucesorio véase: «El grado de parentesco en el Impuesto de Sucesiones: un criterio discriminatorio», de Fernández-Caños, Hacienda Pública Española, núm. 48 (1977), págs. 145 y sigs.

la problemática fiscal de la unidad familiar y de la sociedad conyugal, como pórtico de los demás temas que hemos de tratar.

a) *Problemática fiscal de la unidad familiar.*—Es sabido que al proyectarse la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (9) se concibió la unidad familiar como sujeto pasivo del tributo; de esta forma se daba un importante grado de acomodo a modelos técnicos sobre la fiscalidad aplicada a la familia y cuyo principal exponente es el conocido Informe Carter (10) en el que se expuso: «consideramos que la familia se compone del marido, de la esposa y de los hijos a cargo del matrimonio, si los hay. El gravamen de la familia como unidad contribuyente supondría como consecuencia principal la unificación de las rentas de los miembros de la familia y la aplicación de deducciones y de tipos de imposición apropiados a esta renta global. Se derivarían, sin embargo, otras muchas consecuencias que examinaremos en este capítulo. Algunas de entre ellas tienen cierta importancia en lo que concierne a unificación de las rentas y, en algunos casos se traducirían por reducciones o aumentos apreciables del impuesto con relación a la situación actual.

Primeramente debemos justificar claramente nuestra elección de la familia como unidad de base para la imposición; en cierto sentido, acabamos de hacerlo al señalar las imperfecciones de un sistema que grava a los miembros de una familia como unidades de imposición individuales dejando así sobreentender que el único remedio de estas imperfecciones sería gravar la renta global de la familia. No obstante, existen argumentos más convincentes. Estamos persuadidos de que la familia constituye hoy día, como ha ocurrido desde hace muchos siglos, la célula económica fundamental de la sociedad. Si es verdad que los matrimonios basados en razones puramente pecuniarias son poco numerosos, no es menos cierto que, tan pronto ha sido contraído matrimonio, el interés se centra ante todo en la regularidad de la renta y en la situación de la familia, y no en la renta y situación financiera de sus miembros tomados individualmente. De este modo, desde el principio los mismos cónyuges adoptan el concepto económico de la familia como unidad de renta. En nuestra sociedad occidental ocurre a menudo que, gracias a su trabajo personal fuera del hogar, la aportación de la esposa a la renta familiar es considerable».

Este planteamiento no ha sido seguido, como es sabido, por el legislador, que en lugar de considerar como sujeto pasivo a la unidad familiar, establece la solidaridad (11) entre todas las personas

(9) Aparece asimismo en el «Boletín Oficial de las Cortes», núm. 46, del día 11 de enero de 1978.

(10) Nos referimos al «Report of the Royal Commission on taxation», más conocido como Informe Carter; versión española del Instituto de Estudios Fiscales (1975), pág. 142.

(11) El artículo cuarto, apartado segundo de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que: «Cuando las personas a que se refieren los dos epígrafes del

físicas miembros de una unidad familiar sin perjuicio del prorrateo, según la parte de renta que corresponda a cada uno (12).

Siguiendo al profesor Ramallo Massanet (13), la solución a la que ha llegado la ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al considerar la unidad familiar como conjunto de sujetos pasivos es:

- La ley fiscal tiene económicamente a la unidad familiar como base —pero ello dentro de los límites jurídicos— privados establecidos en el Código civil.
- Esos límites civiles no son los económicos regulados por la Ley civil, sino los puramente relacionales del Derecho de familia (matrimonio, filiación, patria potestad).
- La Ley fiscal toma jurídicamente a los miembros de la unidad familiar como sujetos pasivos del tributo.

A mi entender, sigue afirmando Ramallo, la Ley fiscal en relación a la Ley civil, tendrá que hacer dos cosas, en contra de lo que hasta ahora está haciendo: a) crear más puestos de hecho que los contemplados por la legislación civil, apartándose por tanto, de la tendencia a seguir necesaria y mecánicamente los esquemas civiles; y b) vincularse más a los esquemas civiles que regulan las relaciones económicas familiares, ya que ellas son las que nos indican cuál es la realidad económica del grupo familiar. En todo caso tendrá que ir perfeccionando y limando esa ambigüedad entre conceptos económicos (la unidad familiar como centro de imputación de rentas y patrimonios) y jurídicos (la mujer casada como sujeto pasivo del tributo siguiendo las nuevas tendencias del Código civil). De lo contrario, este enfrentamiento entre Derecho civil y Derecho tributario, puede poner de manifiesto que la finalidad de éste es claramente recaudatoria, ya que se aparta de las innovaciones civiles a la hora de cuantificar el tributo (base imponible acumulada) y se desentiende a la hora de prorratear la deuda tributaria (art. 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

apartado anterior estén integradas en una unidad familiar, todos los componentes de esta última quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto como sujetos pasivos, con arreglo al régimen que para tal supuesto establecen los artículos quinto, séptimo, apartado tres, treinta y uno y treinta y cuatro de esta Ley».

(12) El artículo 31, apartado segundo, de la ley citado en la nota anterior dispone que: «Los sujetos pasivos que componen una unidad familiar están solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria que corresponda a la acumulación de rendimientos e incrementos de patrimonio previstos en el artículo séptimo, apartado tres, de esta Ley sin perjuicio del derecho a prorratearla entre sí, según la parte de la renta que corresponda a cada uno de ellos. A efectos de este prorrateo integran la deuda tributaria los conceptos comprendidos en los epígrafes a), b) y c) del artículo cincuenta y ocho de la Ley General Tributaria.

(13) Me remito a su importante trabajo: «La unidad familiar como sujeto en el Ordenamiento Tributario Español», en Revista Española de Derecho Financiero, núm. 29 (1981), págs. 43 y sigts.

Podemos avanzar que esta temática va a verse directamente influida por la nueva legislación civil, pero lo que queremos destacar a nuestros efectos es el diferente planteamiento que ofrece la legislación fiscal si se compara con la proyectada; en efecto, si la unidad familiar fuere el único sujeto pasivo del tributo, serían irrelevantes los desplazamientos patrimoniales entre sus miembros, así como la atribución de rendimientos, por la sencilla razón de no existir una pluralidad de sujetos de derecho tributario entre los que establecer la relación jurídica para su posterior gravamen; ello no obstante la pluralidad subjetiva es más aparente que real al operar la acumulación de rentas de todos los componentes de la citada unidad familiar, de ahí que la Ley fiscal haya previsto algunos sistemas de corrección de la doble tributación, que de inmediato expondremos:

a') *La unidad familiar y los rendimientos.*—Como indicábamos en las líneas inmediatamente anteriores aún cuando la unidad familiar no sea sujeto de la imposición, los integrantes de aquélla, deben acumular sus rentas; la Ley, en su artículo 19 (tres b) nos indica que: «No tendrán la consideración de gastos deducibles en ningún caso: los pagos o prestaciones de cualquier clase que se efectúen entre las distintas personas que componen la unidad familiar, los cuales tampoco se computarán como ingreso de la persona que los reciba»; comentando este precepto, Colmenar Valdés (14) apostilla que una de las razones que alega el Informe Carter para la configuración de la unidad familiar como unidad de imposición es la de evitar evasiones como consecuencia de transferencias de rentas o patrimonios entre sus miembros (15).

b') *La unidad familiar y los incrementos de patrimonio.*—Sobre este componente de la renta también se pronunció el Informe Carter en el sentido siguiente: «Recomendamos —el Informe Carter— que se instaure un régimen completamente diferente. Debieran derogarse los impuestos actuales sobre donaciones y sucesiones «mortis-causa» y exonerar las transmisiones de bienes efectuadas en el seno de una misma unidad familiar impositiva. Tales transmisiones, cuando tienen lugar entre unidades familiares distintas, debieran ser gravadas con los tipos normales progresivos, quedando a cargo del accipiens el pago del impuesto, puesto que sólo las transferencias entre unidades familiares tendrían consecuencias desde el punto de vista del impuesto; recomen-

(14) La cita es de su trabajo: «El sujeto: la unidad familiar», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 142 (1979), pág. 709.

(15) Supuesto de excepción, pero lógico, al tratarse de unidades familiares distintas, es el contenido en el artículo séptimo, apartado cuarto de la ley 44/1978 de 8 de septiembre, referente a las anualidades por alimentos satisfechas entre cónyuges por decisión judicial, ya que el importe de las mismas se computará como incremento patrimonial del perceptor y como disminución en el obligado a satisfacerlas; véase el artículo 89 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2.384/81, de 3 de agosto.

damos que se considere que no existe relación (de plusvalías) en el momento de las transferencias de bienes entre miembros de una misma unidad familiar. Las donaciones o legados de un miembro a otro de una misma unidad familiar no darían lugar a impuesto alguno sobre las plusvalías de estos bienes».

En opinión de Colmenar (16), el legislador español no ha tenido en cuenta estas consideraciones y ha guardado silencio sobre esta cuestión. Con ello, quedan sujetos los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de una transmisión «inter vivos» o «mortis causa» onerosa o lucrativa, realizada entre miembros de una misma unidad familiar. A mi juicio, no es éste el trato adecuado que corresponde a los incrementos procedentes de movimientos patrimoniales dentro del círculo de parientes que integran la unidad familiar: supone el desconocimiento mismo de la unidad familiar, perfilada en la misma Ley como centro de imputación de rentas, sin que sea admisible que se alegue como justificación de aquél silencio legal, ni la distinta naturaleza de los rendimientos y de los incrementos patrimoniales (pues la acumulación de rentas toca tanto a unos como a otros) ni la permanencia del equilibrio interno del grupo, en cuanto que lo que es incremento para un miembro es disminución para otro (pues supone olvidar la existencia de transmisiones «mortis causa»).

Sin perjuicio de lo que más adelante veamos sobre la disolución de la comunidad conyugal, creemos útil a nuestro objeto de estudio recordar lo que se entiende bajo la expresión «incrementos de patrimonio»; para dar entrada a los incrementos no justificados de patrimonio a que se refiere el artículo 27 (2) de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, la Ley utiliza esta expresión preferentemente para referirse a los incrementos de valor o plusvalías (o minusvalías), lo que no deja de originar algunos defectos de comprensión que ha procurado aclarar y sistematizar la doctrina; así es de destacar la posición del profesor Albiñana (17) cuando distingue entre:

- Los incrementos patrimoniales por vía de adquisición gratuita.
- Los incrementos patrimoniales por vía de renta, y
- Los incrementos patrimoniales en función del valor.

Pues bien, dejando a un lado los incrementos patrimoniales por vía de renta, tenemos que recordar, como ya expusimos en otro lugar (18), que las adquisiciones por herencia, legado o donación pueden dar lugar a un doble planteamiento ya que puede

(16) Obra citada con anterioridad, pág. 710.

(17) En «Sistema tributario español y comparado» (1981), págs. 117 y siguientes.

(18) Me remito a mi trabajo: «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Naturaleza y posición en el sistema», Hacienda Pública Española, número 68 (1981), págs. 111 y sigts.

contemplarse el incremento de patrimonio del adquirente por un lado y el valor incorporado a los bienes transmitidos por otro

Desde el primer punto de vista podría entenderse que la adquisición gratuita es renta por incrementarse el patrimonio del beneficiario, o por contra deja de serlo por ser objeto de imposición autónoma; la segunda opción es el planteamiento que se desprende del Derecho positivo español, puesto que la Ley 44/1978 de 8 de septiembre reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, después de declarar sujetos al impuesto en concepto de renta los incrementos de patrimonio (19), considera excluidos los incrementos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (20); éste es en consecuencia el criterio legal que a nuestros efectos supone la persistencia en el sistema tributario español de un impuesto (21) sobre ciertos incrementos patrimoniales, que en lugar de quedar gravados a través del Impuesto sobre la Renta, lo son por tributo específico siguiendo nuestra tradición al respecto (22).

Desde el segundo punto de vista, el examen de la legislación positiva, y en particular la Ley 44/1978 de 8 de septiembre reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, revela más de una referencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; ya citamos anteriormente el artículo 20, apartado 2.º en tanto en cuanto no sujeta al tributo los incrementos de patrimonio sujetos al impuesto citado; no se limita la problemática que nos ocupa a deslindar por qué tributo deben gravarse los incrementos patrimoniales, sino que en el mismo precepto se hace mención de las plusvalías originadas por una transmisión a título de herencia o donación.

En efecto, en el apartado 7.º del citado artículo 20 se dispone que «en los supuestos de transmisión "mortis causa" y cuando

(19) El artículo 1.º, apartado 2.º, de la Ley, dispone que: «Constituye la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos más los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta ley».

(20) El artículo 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en sus dos primeros párrafos, dispone que: «Son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. No son incrementos o disminuciones de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquiera otro de sus conceptos, ni tampoco aquellos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

(21) El mismo planteamiento se formula en relación con el Impuesto sobre Sociedades; véanse en tal sentido los artículos 3.º, 2 c) y 15, 2 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre; lo que habrá que analizar en su caso, es si en estos supuestos se trata de auténticos negocios gratuitos.

(22) El Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto 3.358/1967, de 23 de diciembre, declaraba en su artículo 6.º que: «No tendrán la consideración de renta:

c) los incrementos de patrimonio provenientes de herencias, legados y donaciones».

la adquisición o la enajenación hubiera sido a título lucrativo, constituirán los valores respectivos aquellos que se determinen a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», lo cual hay que poner en relación con el apartado 4.º del mismo precepto que considera renta del transmitente los incrementos de valor puestos de manifiesto con motivo de una transmisión gratuita.

Ello quiere decir que los bienes transmitidos por herencia (23) no son renta del heredero, pero sí son renta los incrementos de valor incorporados a los bienes transmitidos por los que ha de tributar el heredero por razones obvias; no así en el caso de una donación, puesto que por la plusvalía que pone de manifiesto al transmitir los bienes ha de satisfacer el impuesto el donante; el planteamiento legal ha sido objeto de críticas; así se afirma que «se ha dicho que junto a la falta de corrección monetaria de los valores, el otro defecto que cabe achacar al gravamen de los incrementos de patrimonio o ganancias de capital es la sujeción al mismo de las transmisiones lucrativas, que no suponen aumento de la capacidad económica del transmitente e implican por otra parte cierta duplicidad tributaria al gravar en él, de una parte, la plusvalía y en el receptor el total por sucesiones y donaciones, aparte del apoyo legal, existen suficientes apoyos doctrinales al respecto sin desconocer asimismo objeciones no exentas (24) de fundamento.

b) *Problemática fiscal de la sociedad conyugal*.—Sobre esta cuestión podrían traerse a colación numerosos temas; pero a nuestros efectos sólo nos detendremos en aquellos aspectos que permiten concluir con la afirmación de la irrelevancia del régimen económico del matrimonio, a efectos tributarios, situación a la que se llega desde diversos orígenes, para llevarnos a unas mismas consecuencias.

a') *Aportaciones y adjudicaciones*.—A tenor del artículo 48, I, B (3) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Pa-

(23) Como afirma Drake Drake: «No se considera incremento sometido a gravamen el valor de adquisición del bien que se transmite, pero sí el aumento de valor representado por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del bien que se trate», en «La reforma tributaria y las ganancias y pérdidas de capital», en *Crónica Tributaria*, núm. 26 (1978), página 68.

(24) La duplicidad impositiva es salvable a juicio de Palao Taboada, quien afirma: «Que no constituye una doble imposición lo demuestra la comparación con la renta ordinaria; ésta, ahorrada y convertida en patrimonio hereditario, soportó en su día los impuestos sobre la renta, si no se gravasen también las ganancias de capital se produciría una discriminación injusta en favor de éstas. Por otra parte, la justificación de los dos gravámenes es distinta: el Impuesto Sucesorio o sobre Donaciones grava el enriquecimiento gratuito de los sucesores o donatarios, mientras que el Impuesto sobre Ganancias del Capital grava el incremento de valor obtenido por el causante, realizado por la sucesión o donación», en «La imposición sobre las ganancias del capital y la justicia tributaria», en *Hacienda Pública Española*, núm. 9 (1971), pág. 53.

trimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto 3.050/80 de 30 de diciembre, estarán exentas: «Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales» (25).

El precepto reproduce con alguna ligera matización gramatical, no exenta de crítica (26), la redacción del artículo 146.16 de la Ley 41/1964 de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario que introdujo una auténtica novedad en el tema; en efecto, hasta el régimen jurídico de las aportaciones y adjudicaciones de la sociedad conyugal era el siguiente:

— A tenor del artículo 6, A, 28 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959 se declaraban exentas: «las aportaciones de bienes hechas por el marido a la sociedad conyugal y las que realice la mujer en calidad de dote inestimada o de parafernales, así como las adjudicaciones que en pago de las mismas se realicen al disolverse la sociedad, cuando se adjudiquen los mismos bienes aportados».

— Se sujetaban, por contra, al tributo según el artículo 22 de la disposición citada los siguientes supuestos: «Las aportaciones directas que en calidad de dote estimada haga la mujer a la sociedad conyugal y las adjudicaciones que en pago de dicha dote se hicieren al disolverse el matrimonio por fallecimiento del marido, pagarán 0,50 por 100 de su importe»; «A la disolución del matrimonio por muerte de uno de los cónyuges no se liquidarán por el concepto de sociedad conyugal las adjudicaciones en pago de las aportaciones hechas por el mismo sin perjuicio de lo que corresponda liquidar por la transmisión hereditaria»; «Las adjudicaciones de toda clase de bienes que se hagan al cónyuge sobreviviente en pago de su haber de gananciales, siempre que excedan de 10.000 pesetas tributarán el 0,75 por 100 de su valor»; «Si la disolución de la sociedad conyugal tuviere lugar por causa distinta del fallecimiento de uno de los cónyuges, satisfarán ambos el impuesto por los bienes que respectivamente reciban, con observancia de las normas contenidas en los anteriores apartados de este capítulo para el caso del cónyuge superviviente».

Comentando y a la vez sistematizando la anterior normativa y destacando su reforma, Rovira Tarazona (27) expuso: «Esta exen-

(25) En el mismo sentido se pronuncia el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 3.494/81, de 29 de diciembre (art. 59.I.B.3.).

(26) Me remito al trabajo de Ventoso Escribano: «Dos problemas fiscales en la liquidación de las capitulaciones matrimoniales», en Hacienda Pública Española, núm. 72 (1981), pág. 158.

(27) En «Notas al Texto Refundido de los Impuestos Generales de Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados», Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda (1968), pág. 333.

ción se ha extendido en forma muy notable en la nueva Ley, ya que en ella se comprenden las aportaciones que haga la mujer a la sociedad conyugal, en calidad de dote estimada y las adjudicaciones que en pago de dicha dote se hicieran al disolverse el matrimonio, así como las adjudicaciones que se hagan de las demás aportaciones cuando aquéllas no consistan en los mismos bienes aportados, y las adjudicaciones de los bienes gananciales. Las primeras y segundas transmisiones a que nos hemos referido, estaban sujetas al tipo del 0,50 por 100 y las terceras al 0,75 por 100 según dispone el artículo 22, números 1,2 y 7 R. D. R. Se mantiene en forma idéntica la exención concedida en el artículo 3, A, 28 L. D. R. en cuanto a las aportaciones de bienes hechas por el marido, así como las que realice la mujer, en calidad de dote inestimada o de parafernales, así como las adjudicaciones que, en pago de las mismas, se realicen al disolverse la sociedad conyugal».

Entendemos que en la actualidad la exención tiene el mismo contenido con que aparece en la reforma de 1964 (28), de forma que el impuesto no grava las entregas de bienes y su restitución sea en los mismos bienes o en otros diferentes (29).

b') *Acumulación de rendimientos y de patrimonios.*—El régimen económico del matrimonio es algo inocuo a efectos de la imposición sobre la renta y el patrimonio de forma que sea cual fuere aquél, no impide que sean las mismas las consecuencias fiscales.

En efecto a tenor del artículo séptimo, apartado tercero, de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre «cuando los sujetos pasivos compongan una unidad familiar se acumularán todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio» (30); ello se entiende sin perjuicio del prorrateo que como indica el artículo 31 de la Ley será interno y se regirá por

(28) En la Exposición de Motivos de la Ley 11/1964, de 11 de junio, se destacaba como novedad lo siguiente: «Asimismo procede, por último, advertir que se reduce la tributación del cónyuge viudo al aplicarle la misma tarifa que la de los descendientes legítimos: es decir, aquella en la que se refleja una especial consideración a la inmediata vinculación familiar. No obstante ser un hecho que afecta más directamente al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, parece oportuno invocar en este lugar la transformación que en dicho impuesto se produce respecto al criterio vigente hasta ahora sobre tributación en la disolución de la sociedad de gananciales que en el futuro queda exenta de contribuir.

(29) En el mismo sentido se pronuncia Velasco Alonso al afirmar que: «En el ordenamiento vigente la exención alcanza a todos los actos gravados anteriormente, incluso, a nuestro juicio, a las adjudicaciones que no consistan en los mismos bienes aportados, ya que en el apartado 15 de la norma legal se refiere a toda clase de adjudicaciones que se hagan a los cónyuges en pago de sus aportaciones, en la que se distingue la clase de bienes en que se realizan»; en «El Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales», volumen II (1977), pág. 348.

(30) Véase además el artículo 17, apartado primero del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2.384/1981, de 3 de agosto.

las normas que establezca el régimen económico del matrimonio, así como los preceptos de la legislación civil aplicable en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la unidad familiar (31).

En cuanto al impuesto sobre el patrimonio, el artículo cuarto de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre dispuso que: «Cada persona será gravada con independencia de toda otra persona o entidad, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

En caso de matrimonio en régimen económico de sociedad legal de gananciales o de comunidad de bienes, se acumularán en la persona que tenga su administración los bienes y derechos pertenecientes a los cónyuges y a la sociedad conyugal, así como los pertenecientes a los hijos menores no emancipados.

Cuando, sin mediar sentencia de divorcio o separación judicial, el régimen económico del matrimonio fuera separación de bienes, la acumulación de los pertenecientes a ambos cónyuges se practicará en la persona del marido, y si estuviere incapacitado, en la de la mujer, sin perjuicio del prorrateo de la exacción, según el patrimonio de cada cónyuge».

c') *Incrementos y disminuciones de patrimonio.*—Nos queda, por último, hacer mención de lo dispuesto en el artículo 20, apartado segundo de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre cuando indica que: «No se estimará que existen incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de división de la cosa común, disolu-

(31) La Dirección General de Tributos en respuesta a consulta evacuada con fecha 3 de octubre de 1979, respondiendo a si es posible realizar dos declaraciones separadas por matrimonio que tiene régimen de separación de bienes, opinó lo siguiente:

«1.º De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.º de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el régimen de separación de bienes constituye una modalidad de unidad familiar. Únicamente en caso de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial es cuando se produce una ruptura de tal unidad a efectos fiscales, y en tal caso la citada unidad familiar es la formada por el cónyuge y los hijos que estén confiados a su cuidado.

2.º No dándose en el consultante los condicionantes antes indicados en cuanto a ruptura de unidad familiar es de aplicación lo establecido en el artículo 7.º, 3, en el que se establece: 2.º Cuando los sujetos pasivos compongan una unidad familiar se acumularán todos los rendimientos e incrementos de patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio.

3.º La acumulación consignada en el 2.º anterior sirve para calcular la deuda tributaria total, deuda ésta que será objeto de prorrateo conforme a las normas que establezca el régimen económico del matrimonio con el fin de determinar la parte imputable a cada miembro de la unidad familiar, en la forma y condiciones que establece el artículo 31 de la Ley reguladora del Impuesto.

4.º Por último, hay que señalar a efectos de presentación de la pertinente declaración que tal temática queda reflejada en el artículo 34 de la Ley, siendo norma de obligado cumplimiento formularla en la forma y condiciones que en dicho artículo se establecen sin que en consecuencia sea factible arbitrar procedimiento distinto por tratarse de disposición con rango de Ley».

ción de las sociedades gananciales, y en general disolución de comunidades o separación de comuneros», añadiendo el artículo 79 del Reglamento que en estos casos: «Los bienes o derechos recibidos por el sujeto se incorporan al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o ejercitado».

La doctrina suele hablar en estos casos de especificación (32) de derechos (33), aún cuando el Reglamento ha introducido un precepto que crea cierta confusión en el esquema expuesto al indicar, artículo 77, apartado primero, letra c) que constituyen alteraciones en la composición del patrimonio del sujeto pasivo: «La sustitución de un derecho que forma parte del patrimonio del sujeto pasivo, por otros bienes o derechos que se incorporen a dicho patrimonio como consecuencia de la especificación o del ejercicio de aquél».

2. *Análisis de las principales reformas.*—Tras la introducción contenida en las páginas anteriores, haremos mención de la nueva regulación, de aspectos concretos referentes a la filiación, separación y divorcio, capitulaciones matrimoniales, derechos del cónyuge superviviente, régimen de la sociedad legal de gananciales y de los excesos de adjudicación en las particiones hereditarias, sin desconocer que en algunos supuestos no se trata de problemas nuevos, por lo que las soluciones se desprendían ya de lo que al efecto disponía la legislación anterior.

a) *Filiación.*—Se hace preciso partir de lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 39 de la Constitución, a cuyo tenor: «Los poderes públicos aseguran, asimismo, la protección integral de los hijos, iguales éstos ante la Ley con independencia de su filiación, y de las madres cualquiera que sea su estado civil»; consecuencia lógica del mandato constitucional es al nueva redacción del artículo 108 del Código civil según el cual: «La filiación puede tener lugar por naturaleza y por adopción. La filiación por naturaleza puede ser matrimonial y no matrimonial. Es matrimonial cuando el padre y la madre están casados entre sí.

La filiación matrimonial y la no matrimonial, así como la adoptiva plena, surten los mismos efectos, conforme a las disposiciones de este Código».

El impacto en el ordenamiento tributario es doble, ya que afecta tanto a la imposición sobre la renta, ya realizada a nivel

(32) Véase en tal sentido la obra del profesor Albiñana: «Sistema tributario español y comparado» (1981), pág. 126.

(33) El Centro Directivo con fecha 23 de abril de 1981 y respondiendo al tema de la valoración de los «bienes gananciales» en el caso de disolución de esta sociedad para adoptar el de «separación de bienes», entendió que: En el supuesto concreto de disolución de la sociedad de gananciales en este caso, lo que realmente ocurre es que se establece una delimitación, una especificación de bienes que en realidad ya poseía anteriormente.

reglamentario, como a la imposición sobre las adquisiciones gratuitas en tanto en cuanto la Ley fiscal toma en cuenta el parentesco para modular la carga tributaria.

— *En el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, la filiación se tenía en cuenta en un doble momento, a saber en la regulación de la ya conocida unidad familiar y en determinados tipos de deducciones; en efecto, a tenor del artículo quinto de la Ley 44/1978 de 8 de septiembre, constituyen modalidades de unidad familiar: «La integrada por los cónyuges y, si los hubiere, los hijos menores legítimos, legitimados, naturales reconocidos y adoptados, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos»; por su parte el artículo 29 de la misma disposición indica que: «De la cuota que resulte de aplicación de la tarifa se deducirá: b) por cada hijo legítimo, legitimado, natural, reconocido o adoptado...».

A diferencia de normas reglamentarias anteriores, el actual aprobado como es sabido por Real Decreto 2.384/1981 de 3 de agosto dispone que constituyen unidad familiar: «Los cónyuges y si los hubiere, los hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos»; desaparece, por consiguiente la referencia específica a ciertas categorías de hijos, utilizándose en su lugar una referencia genérica a los mismos; el artículo 15 de la disposición citada tiene su paralelismo en el artículo 121 que al regular las deducciones familiares sigue la misma orientación; los primeros comentarios sobre el particular ya destacan esta novedad; así se ha afirmado que: «del texto reglamentario antes transcrito debe resaltarse la concreción de hijos menores de edad y la desaparición de las menciones «legítimos, legitimados, naturales reconocidos y los adoptados» (en que, por cierto, la versión inicial del Reglamento había coma de la Ley entre naturales y reconocidos, que a todas luces es una errata, pues los reconocidos no eran otros, sino los mismos hijos naturales en cuanto hubieran sido objeto de reconocimiento), en virtud del cambio del Derecho civil de familia (Ley 11/1981, de 13 de mayo, cuyo artículo primero modifica el Título V del Libro I del Código civil, «De la paternidad y filiación», dando nueva redacción a los artículos 108 a 141 que lo componen), que ha puesto fin a la distinción jurídica de varias clases de hijos, y si bien esas menciones siguen estando en la Ley, ocurre que sin duda ésta habrá de entenderse derogada en este punto por la citada de 13 de mayo de 1981. Lo que no hay duda es que esa desaparición de las clases de hijos hubiera debido llevar consigo la de las referencias que a tales ya inexistentes condiciones de la letra a) subsisten absurdamente en las b) y c) (34).

(34) La cita es de Rodríguez Pérez, en «Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (1982), pág. 59; el autor se refiere a la subsistencia en la norma reglamentaria de otras modalidades de unidad familiar, reguladas en el artículo 15, en cuyos aparta-

— En el impuesto sobre Sucesiones, es donde hay que plantearse realmente el tema al no haberse derogado expresamente la legislación anterior ni haberse adaptado al nuevo mandato constitucional (35); se daría una vez, más el supuesto a que hace mención la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de febrero de 1981 en el sentido de reconocer que «la peculiaridad de las Leyes preconstitucionales consiste... en que la Constitución es una Ley superior —criterio jurárquico— y posterior —criterio temporal— de donde se deduce «la coincidencia de este doble criterio da lugar —de una parte— a la inconstitucionalidad sobrevenida, y consiguiendo invalidez, de las que se opongan a la Constitución y —de otra— a su pérdida de vigencia a partir de la misma, para regular situaciones futuras, es decir, a su derogación».

La igualdad entre los hijos proclamada por la Constitución, sería a nuestro juicio más que suficiente para invocar la discriminación tarifaria contenida en la legislación del impuesto; en efecto, como en otro lugar expusimos (36), en las tarifas del impuesto sucesorio, el grado de parentesco entre causante y heredero es tomado por el legislador como elemento diferenciador de la carga tributaria que va a pesar sobre la adquisición patrimonial «mortis causa» de forma que aquélla aumenta cuando la distancia entre el contribuyente y la persona de quien proceden los bienes es mayor (37).

dos b) y c) se menciona a: «En los casos de nulidad, disolución del matrimonio o separación judicial, el cónyuge y los hijos que, cumpliendo cualquiera de las condiciones a que se refiere la letra anterior, estén confiados a su cuidado» y «el padre o madre solteros y los hijos que reúnan los requisitos a que se refiere la letra a) de este apartado y estén confiados a su cuidado», en el mismo sentido se pronuncia Banacloche Pérez, cuando afirma: «el artículo 15 reglamentario ha eliminado las referencias a la condición civil de los hijos. Todo hijo menor que no vive independiente con consentimiento de los padres integra la unidad familiar. Ello es concorde con la legislación vigente, pero hace defectuosa la redacción («requisitos» «condiciones») de los apartados b) y c) del número 1. Bastaba referirse a la minoría de edad, en «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Legislación Tributaria Comentada (1982), pág. 88.

(35) Recuérdese no obstante, que el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refería ya a lo siguiente:

Tarifa I. Será de aplicación a las herencias y legados causados entre cónyuges; ascendientes o descendientes legítimos, naturales reconocidos; adoptado y adoptante plenamente y los descendientes de éste; en favor de las personas señaladas en el artículo 749 del Código civil y en favor de subnormales profundos o inválidos absolutos permanentes.

Tarifa II. Entre cónyuge y los ascendientes o descendientes del otro; adoptante y adoptado en la adopción simple y sus descendientes; colaterales en segundo grado.

Tarifa III. Colaterales de tercero y cuarto grado.

Tarifa IV. Personas con grado de parentesco más distante y extraños».

(36) Me refiero a mi trabajo: «El Impuesto General sobre las Sucesiones». Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales (1977), págs. 181 y sigts.

(37) Véanse: «Elementos personales del Impuesto sobre Sucesiones», de Solchaga Loitegui, y «Legislación civil e Impuesto de Sucesiones en el Ordenamiento Jurídico Español», de Ruiz Risueño, en la obra colectiva «Im-

El texto refundido del impuesto parte de las siguientes premisas:

— Las líneas recta y colateral han de determinarse de acuerdo con los preceptos de la normativa civil, a la que se remite el artículo 30.2: «Los grados de parentesco a que se refiere la tarifa anexa a la Ley son todos de consanguinidad, salvo la aplicación del número 3 de la tarifa, y en su caso, de la letra C) de la número 2 y han de regularse, así como las demás circunstancias relativas a la condición y capacidad de las personas, por la Ley Civil», lo que supondrá la aplicación de lo dispuesto en los artículos 915 y siguientes del Código civil.

— La línea recta es contemplada por las tarifas 1 y 2 en sus vertientes descendiente y ascendiente, siendo igualmente aplicable la primera a la sucesión entre cónyuges desde la innovación introducida por la Ley 41/1964, de 11 de junio; a tenor de lo dispuesto en las tarifas citadas, el parentesco que es tomado en cuenta, es exclusivamente el legítimo, por ello, cuando la sucesión se causa entre personas entre las que medien lazos de parentesco distintos al indicado, la tributación se produce por otra tarifa más gravosa; en concreto, por la tarifa segunda se someten a gravamen, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41, las adquisiciones hereditarias producidas entre ascendientes y descendientes naturales reconocidos, entre adoptantes y adoptados plenamente, entre los hijos de anterior matrimonio y el cónyuge del padre o madre de aquéllos y entre los hijos naturales reconocidos y el cónyuge del padre o madre de aquéllos; por contra, se exacciona el Impuesto por la tarifa I, en determinadas transmisiones hereditarias desconectadas del parentesco entre transmitente y adquirente y son, según precisa el artículo 40, las mandas en favor de los pobres, en general, ordenadas innominadamente por el testador, los legados dispuestos nominativamente en beneficio de mutilados absueltos de guerra, mediante la invocación en el testamento de este motivo, así como las transmisiones que por herencia o legado causen los religiosos profesos en beneficio de la Orden, Congregación o Comunidad a que pertenezcan.

— Al parentesco de afinidad se refiere la tarifa III que es igualmente aplicable a la sucesión que se cause entre adoptantes y adoptados de forma menos plena, según se desprende del artículo 42 del texto refundido.

— Por último, la línea colateral es tratada en las Tarifas IV y V, VI y VII según se trate, respectivamente, de personas entre las que medien dos, tres, cuatro o más grados o se trate de extraños.

En el momento presente hay que entender que todos los hijos tributan por la tarifa primera, por lo que dejan de tener interés los problemas que causó a la jurisprudencia determinada clase de

filiación; en tal sentido me remito a la problemática fiscal (38) del hijo legitimado por concesión real (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de mayo de 1969) o del hijo ilegítimo (Resolución de 26 de junio de 1963); o del adoptado de forma menos plena, mayor de veintiún años (Resolución de 25 de marzo de 1982); precisamente la reciente Resolución en último lugar citada declaró que «para solucionar el problema planteado hay que estar a lo dispuesto en los artículos 41 y 42 del vigente texto refundido de la Ley del Impuesto sobre las Sucesiones, aprobado por Decreto de 6 de abril de 1967; y conforme al primero de dichos preceptos «tributarán por el número 2 de la tarifa... la sucesión que se cause: ... 2.º *Entre adoptantes y adoptados plenamente*», mientras que, según el segundo de ellos, *es decir, el artículo 42, «En la adopción menos plena, la sucesión que se cause entre adoptantes y adoptados tributará por el número 3 de la tarifa... cuando éstos tuvieran menos de veintiún años al tiempo de otorgarse la escritura de adopción»*; de donde se infiere, con toda claridad que la adopción menos plena efectuada a favor de personas mayores de veintiún años en el momento de otorgarse la escritura de adopción, carece de consideración fiscal en el vigente ordenamiento jurídico, tal y como ha declarado este Tribunal Central (Resoluciones de 15 de marzo, 17 de mayo y 15 de junio de 1978), debiendo aplicarse, en consecuencia, el número 7 de la tarifa correspondiente a las herencias causadas entre extraños a menos que exista alguna otra relación de parentesco entre adoptante y adoptado».

Y es este el único problema que queda pendiente, pues la equiparación no llega al adoptado de forma simple ya que el artículo 180 dispone en su nueva redacción que: «Adoptado y adoptante carecen entre sí de derechos legitimarios y su presencia no influye en la determinación de las legítimas ajenas. En la sucesión intestada, el hijo adoptivo o sus descendientes y el adoptante son llamados inmediatamente después del cónyuge viudo, con exclusión de los colaterales», de donde se desprende subsiste su situación tributaria tal y como se desprende del texto refundido de 6 de abril de 1967 y jurisprudencia que lo interpreta.

b) *Separación y divorcio*.—Un importante componente económico tiene lo previsto en el artículo 97 del Código civil a cuyo tenor: «El cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

(38) Véase: «El parentesco en los impuestos de sucesiones y transmisiones patrimoniales», de Martínez González, asimismo integrante de la obra colectiva a que se refiere la anterior nota, volumen I, págs. 539 y sigts.

1. Los acuerdos a que hubieren llegado los cónyuges.
2. La edad y estado de salud.
3. La cualificación profesional y las probabilidades de acceso a un empleo.
4. La dedicación pasada y futura a la familia.
5. La colaboración con su trabajo en las actividades mercantiles, industriales o profesionales del otro cónyuge.
6. La duración del matrimonio y de la convivencia conyugal.
7. La pérdida eventual de un derecho de pensión.
8. El caudal y medios económicos y las necesidades de uno y otro cónyuge.

En la resolución judicial se fijarán las bases para actualizar la pensión y las garantías para su efectividad».

Esta pensión o percepción económica de carácter periódico tiene precedentes no difíciles de encontrar, pero merece la pena afrontar el tema cual si de auténtica novedad se tratase; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya es conocido el tenor del artículo 89 del Reglamento, que dispone que: «En los supuestos de anualidades por alimentos satisfechas entre cónyuges por decisión judicial, el importe de las mismas se computará como incremento patrimonial del receptor y como disminución en el obligado a satisfacerlas».

Bajo diferente perspectiva el problema no es tan sencillo, pues exige algún tipo de precisión previa sobre el carácter de dicha pensión en cuanto a su carácter gratuito u oneroso al objeto de poder incardinarla en alguno de los componentes del sistema tributario ya conocidos; la constitución de pensiones a título oneroso sigue integrando el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados según se desprende del artículo 7, 1, b del texto refundido de 30 de diciembre de 1980 (39), el carácter o naturaleza onerosa de la pensión presupondría la contraprestación, aquí inexistente por lo que no podría considerarse que las pensiones judiciales por causa de separación o divorcio supongan la sujeción al Impuesto citado; en cualquier caso en este tributo siguen considerándose exentas las «entregas de dinero que se verifiquen en pago de indemnizaciones» según reza el artículo 48, I, B, 4) donde sin excesiva dificultad podría llevarse el supuesto de hecho que nos ocupa, sin otra objeción que el citado precepto parece estar pensando en entregas de dinero instantáneas y no periódicas.

(39) Las restantes reglas de liquidación hacen referencia, al sujeto pasivo, que lo es el pensionista (art. octavo) a la base imponible que se obtiene capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal (art. 10.2.f) y al tipo de gravamen que es el 1 por 100 (art. 11.1.c) véase sobre el particular mi «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» (1980), págs. 363 y sigts.

El artículo 23 del texto refundido de 6 de abril de 1967 disponía que: «En la misma forma y atendiendo al grado de parentesco entre el pensionista y el que ha de satisfacer la pensión tributarán las que se constituyan sin mediar entrega de bienes o derechos», es decir, que tributarían por los números correspondientes de la Tarifa del Impuesto General de Sucesiones atendiendo al grado de parentesco entre ambos; la ausencia de contraprestación nos llevaría a entender que de lo que se trata es de una pensión constituida por actos «inter vivos» y a título gratuito sujeta al impuesto sucesorio en cuanto abarca todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas; sin embargo, creemos que tampoco es esta la exacta solución legal, pues siempre se ha entendido que el objeto del tributo en las transmisiones patrimoniales «inter vivos» sean onerosas o gratuitas eran los desplazamientos patrimoniales negociales o voluntarios; no otra cosa significaba la exclusión de las pensiones alimenticias legales del ámbito objetivo del tributo.

c) *Capitulaciones matrimoniales.*—Sobre la institución que de inmediato damos cuenta han incidido dos importantes reformas, pues a la que nos ocupa, cabe citar la reciente, operada por Ley 14/1975 de 2 de mayo cuya principal novedad fue la posible celebración de capitulaciones una vez contraído el matrimonio y posible alteración del régimen económico matrimonial; surge aquí una posible incidencia en el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, a tenor de lo dispuesto en los artículos 28 y 31 (2) del texto refundido de 30 de diciembre de 1980, amén de los bastante probables excesos de adjudicación que examinaremos en su momento.

Aquí nos ocuparemos de lo dispuesto en el artículo 1.334 a cuyo tenor: «Todo lo que se estipule en capitulaciones bajo el supuesto de futuro matrimonio quedará sin efecto en el caso de no contraerse en el plazo de un año»; en definitiva, lo que se suscita en los supuestos de hecho contemplados en el precepto y por supuesto en las donaciones por razón de matrimonio es la ineficacia sobrevenida del negocio jurídico revelador de un hecho imponible que fue sometido a gravamen, pero afectado por el cumplimiento de la condición resolutoria (40).

El artículo segundo del texto refundido, recogiendo un precepto muy tradicional en la legislación del impuesto dispone que «En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código civil. Si fuere suspensiva, no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el Registro Público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la

(40) La problemática es común a las donaciones por razón de matrimonio, puesto que el artículo 1.342 indica que: «Quedarán sin efecto las donaciones por razón de matrimonio si no llegara a contraerse en el plazo de un año».

oportuna devolución según las reglas del artículo 60»; el transcurso del año figura a modo de condición resolutoria, por lo que los hechos imposables gravados, como consecuencia de capitulaciones matrimoniales o donaciones por razón de matrimonio, quedarán sin efecto transcurrido el aludido período temporal.

Se reconduce, por consiguiente el tema que nos ocupa, a un supuesto de devolución de impuestos (41), pues no otra cosa significa la remisión interna de preceptos contenida en la legislación del impuesto; en efecto, producida la resolución de la donación por razón de matrimonio o del negocio traslativo contenido en capitulaciones matrimoniales, producirá la devolución del impuesto satisfecho, siempre que se solicite en plazo de cinco años; la devolución será parcial o total, según que hubiere producido la transmisión que se resuelve efectos lucrativos (42) o no; en el primero de los supuestos, o sea, la producción de efectos lucrativos se indica en el texto refundido «se rectificará la liquidación practicada tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos».

En resumen, la resolución de los negocios jurídicos que aludimos puede no tener otra incidencia fiscal que la liquidación del tributo correspondiente al goce temporal (un año) de los bienes.

d) *Derechos del cónyuge superviviente*.—Nos ocupamos a continuación de lo previsto en el artículo 1.321 a cuyo tenor: «Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber.

No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor».

Este precepto que recuerda a lo que disponían los artículos 1.374 (43) sobre la dote y 1.420 (44) sobre liquidación de la sociedad de gananciales, tiene un alcance mucho mayor, pues puede afirmarse que todo el ajuar de la casa, salvo los objetos que individualmente merezcan el calificativo de extraordinarios, se atribuyen al cónyuge sobreviviente, lo que de inmediato plantea un importante problema sustantivo con conexiones fiscales evidentes.

(41) Véase el capítulo titulado: «La invalidez del negocio jurídico: elemento sobrevenido del hecho generador de la obligación de devolución de impuestos sobre transmisiones patrimoniales», en «El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos», de Corral Guerrero (1978), págs. 354 y siguientes.

(42) Para la ley fiscal, y así lo expresa el artículo 60, apartado segundo del Texto Refundido: «Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código civil».

(43) A tenor del citado precepto: «Se entregará a la viuda, sin cargo a dote, el hecho cotidiano con todo lo que lo constituya, y las ropas y vestidos del uso ordinario de la misma».

(44) El indicado artículo manifiesta que: «No se incluirán en el inventario los efectos que constituyan el hecho de que usaban ordinariamente los esposos. Estos efectos, así como las ropas y vestidos de su uso ordinario, se entregarán al que de ellos sobreviva».

A nuestro entender, el precepto que examinamos no contempla un supuesto de sucesión «mortis causa», sino que estamos ante una atribución patrimonial operada directamente por la Ley; esto es así porque no se trata de bienes que pertenezcan al fallecido hasta su muerte, sino que de lo que se trata es que el ajuar doméstico continúe detentándolo el cónyuge superviviente sin que sobre estos bienes sean válidas las disposiciones testamentarias que contraríen lo dispuesto en la Ley.

Si no estamos ante una sucesión hereditaria, la incidencia fiscal es nula; sería algo similar a otros efectos directos de la Ley como es el derecho de arrendamiento proyectado sobre fincas urbanas regulado por la legislación especial, texto refundido de 24 de diciembre de 1964 que no se incluye en la herencia del arrendatario al ser la subrogación en el contrato de inquilinato un derecho derivado directamente de la Ley en favor de parientes próximos al primer contratante (45).

Ahora bien, el precepto sustantivo que analizamos tendrá efecto directo sobre lo previsto en el artículo 24 del texto refundido del impuesto sucesorio, a cuyo tenor: «El ajuar doméstico se fijará de oficio en un 3 por 100 del importe del caudal relicto, salvo que los interesados hubieren asignado a dicho concepto una valoración superior y sin perjuicio de la comprobación administrativa»; hay que entender que pueden seguirse manteniendo las conclusiones a las que hasta el momento presente llegaba la doctrina, tanto en torno al carácter automático de su fijación (46) como a su naturaleza (47), pero con referencia exclusiva a las ropas, ense-

(45) Sobre la transmisión «mortis causa» del derecho arrendaticio pueden consultarse los comentarios de Díez Picazo a la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1957, en «Estudios sobre la jurisprudencia civil», volumen I, pág. 600.

(46) Para el profesor Albiñana García-Quintana, en «El sistema fiscal en España (1973)», pág. 554, las conclusiones que cabe obtener de lo dispuesto en el artículo 24.2 del Texto Refundido, son las siguientes: a) Que en todo caso se estima la existencia de ajuar doméstico; b) que salvo valoración superior por la Administración Pública o por los interesados, el ajuar doméstico se estima en un 3 por 100 del caudal relicto; c) Que formando parte el ajuar doméstico del caudal relicto se valora en función de este último..., esto es el ajuar doméstico es el 3 por 100 del resto del caudal relicto, d) En el ajuar doméstico no deben considerarse comprendidos aquellos bienes que en contrándose en el hogar, no tienen las expresadas características, pues al fin no son de uso común en las casas (por ejemplo, cuadros, porcelanas, tapices, alhajas, etc.).

(47) Por su parte, Muñoz López entiende que la adición de determinado porcentaje en concepto de ajuar doméstico, no deriva de la aplicación de una presunción, sino de un «expediente técnico» calificable como institución afin a la presunción y caracterizado por las siguientes notas: a) Se trata de un mecanismo utilizado en la gestión tributaria, que aplica un cálculo basado en la experiencia, cuyos resultados se generalizan, con la finalidad de simplificar la práctica de un acto administrativo de naturaleza fiscal, cual es la comprobación de valores; b) Este significado aparece muy claramente en la expresión contenida en el apartado 2) del citado artículo 24 «el ajuar doméstico se fijará de oficio»; c) Por su propia naturaleza resulta indiscutible para los contribuyentes afectados, ya que el porcentaje del

res y mobiliario no conectados con la vivienda común habitual de los esposos; en resumen, en las herencias podrá seguir habiendo ajuar pero referido a otros supuestos distintos de los previstos en el artículo 1.321 del Código civil; de no seguirse esta tesis se haría tributar al heredero por algo que la Ley atribuye directamente al cónyuge sobreviviente.

e) *Régimen de la sociedad de gananciales.*—Analizada con carácter general la problemática de la sociedad de gananciales, resta sólo hacer mención aquí de un aspecto singular que puede ser representativo de una transmisión onerosa; nos referimos a los reembolsos a que hace referencia el artículo 1.358 del Código, en relación con el 1.355; en efecto del segundo de los preceptos citados se desprende que «Podrán los cónyuges de común acuerdo atribuir la condición de gananciales, a los bienes que adquieran a título oneroso durante el matrimonio, cualquiera que sea la procedencia del precio o contraprestación y la forma y plazos en que se satisfaga».

Si la adquisición se hiciera en forma conjunta y sin atribución de cuotas, se presumirá su voluntad favorable al carácter ganancial de tales bienes; siendo esto así, puede ocurrir que dinero privativo se transforme en bien ganancial, lo cual ha de tener sus correspondientes efectos cuando se produce una mutación en el régimen económico del matrimonio.

A tal fin, el artículo 1.358 dispone que: «Cuando conforme a este Código los bienes sean privativos o gananciales, con independencia de la procedencia del caudal con que la adquisición se realice, habrá de reembolsarse el valor satisfecho a costa, respectivamente, del caudal común o del propio, mediante el reintegro de su importe actualizado al tiempo de la liquidación»; el reembolso del valor puede ser equivalente a la contraprestación por la porción del bien en que se han adquirido ciertos derechos como consecuencia de la atribución de carácter ganancial a lo que con arreglo a un criterio puramente económico no lo era; de ahí la obligación de reembolso para que en definitiva el cónyuge que no colaboró a la financiación de lo adquirido consolide su situación patrimonial con incidencia en el hecho imponible del tributo.

f) *Excesos de adjudicación.*—Como en otro lugar expusimos (48) la ley considera transmisiones onerosas sujetas al impuesto los «excesos de adjudicación declarados». La justificación del precepto consiste en la consideración de adquisición onerosa, de lo que sobrepasa de aquello a que por ley o por negocio jurídico

3 por 100 es un mínimo que, en el caso de que la Administración decida aplicarle, no puede ponerse en cuestión», en «Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I (1977).

(48) Me remito a mi «Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», Instituto de Estudios Fiscales (1981), págs. 169 y sigs.

tiene derecho quien recibe los bienes, siendo casos paradigmáticos los que traen como causa una partición hereditaria o los que se producen como consecuencia de la reducción de capital o disolución de sociedades.

Conocida es la polémica doctrinal en torno a si los excesos de adjudicación nacen del valor declarado por los interesados o del comprobado por la Administración; los argumentos en favor de una u otra tesis, son compartibles desde las diversas perspectivas de que emanan, aun cuando más recientemente se opta por soluciones eclécticas (49) en pro de la fijación de un determinado porcentaje, superado el cual el exceso se liquidaría por el valor comprobado; este último planteamiento es el que se reflejó en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde en el artículo 15-3 se dispuso: «Se liquidarán excesos de adjudicación cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas por los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título».

El texto refundido ha seguido la línea más compartida doctrinalmente (50) haciendo entronque de la transmisión onerosa de lo que se recibe en exceso con los valores declarados.

La exención contenida en el artículo 65-1-13 del texto refundido de 6 de abril de 1967 se ha convertido en un supuesto de no sujeción, puesto que en tal sentido se declaran «los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821 (51), 829 (52),

(49) Partidario de esta tesis se muestra Serrera Contreras, en «Los excesos de adjudicación y de aportación en los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales», «Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I (1977), págs. 1097 y sigts.; el autor, antes de llegar a fundamentar su posición, pasa revista a las posiciones doctrinales que pueden considerarse antagónicas al respecto, a saber las de Bas y Rivas y Ruiz Artacho, la primera proclive a que el exceso de adjudicación pueda nacer del valor comprobado y la segunda del declarado; véase asimismo: «Tratamiento fiscal de los excesos de adjudicación en las herencias», de Hortal Sánchez, en Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, núm. 497 (1973), págs. 506 y sigts.

(50) Véase por todos Tejera Victory, en «El Impuesto de Derechos Reales en la vida mercantil», 1956.

(51) El artículo 821 del Código civil indica: «Cuando el legado sujeto a reducción consista en una finca que no admita cómoda división quedará ésta para el legatario si la reducción no absorbe la mitad de su valor, y en caso contrario, para los herederos forzosos; pero aquél y éstos deberán abonarse su respectivo haber en dinero. El legatario que tenga derecho a íteglíma podrá retener toda la finca, con tal que su valor no supere al importe de la porción disponible y de la cuota que le corresponda por legítima».

(52) Manifiesta el artículo 829 del Código: «La mejora podrá señalarse en cosa determinada. Si el valor de ésta excediera del tercio destinado a la mejora y de la parte de legítima correspondiente al mejorado, deberá éste abonar la diferencia en metálico a los demás interesados».

1.056-2.º (53) y 1.062-1.º (54) del Código civil y Disposiciones de Derecho foral basadas en el mismo fundamento». En concreto, cuando se trate de reducción de legados, mejoras o adjudicación de cosas indivisibles, entre las disposiciones de Derecho foral de cuya aplicación surgen excesos de adjudicación no sujetos al impuesto, cabe citar las que regulan el derecho de los legitimarios catalanes (55) a que se refiere el artículo 15 de la Ley Hipotecaria mencionados en el artículo 31 (13) del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 15 de enero de 1959, a cuyo tenor: «El acto de satisfacer el heredero a su elección, con arreglo a la legislación foral, a los demás herederos su legítima en la clase de bienes que estime conveniente, no devengará el impuesto por otro concepto que el de herencia».

Por último, creemos, sigue siendo aplicable el supuesto contenido en el artículo 43-2 de la Ley refundida de 6 de abril de 1967, a cuyo tenor: «Cuando en cumplimiento de las disposiciones testamentarias del causante, se adjudique al cónyuge viudo el usufructo de la totalidad del caudal y a los hijos legítimos la nuda propiedad, no se liquidará aunque lo hubiere, por dichos conceptos, exceso de adjudicación» (56) (57).

Tras este planteamiento previo no nos queda sino hacer mención de los excesos de adjudicación que pueden surgir de lo dispuesto en el artículo 841 a cuyo tenor: «El testador o el contador-partidor expresamente autorizado por aquél, podrá adjudicar todos los bienes hereditarios o parte de ellos a alguno de los hijos o descendientes, ordenando que se pague en metálico la porción hereditaria de los demás legitimarios.

También corresponderá la facultad de pago en metálico en el mismo supuesto del párrafo anterior al contador partidor activo a que se refiere el artículo 1.057 del Código civil».

Creemos que estos excesos de adjudicación deben considerarse no sujetos al impuesto, ya que en el fondo responden al mismo planteamiento que ha servido de base para la mención específica de otros en la ley fiscal, con lo cual el uso de la facultad a que se refiere el mencionado artículo 841 aparecerían actos no sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(53) El apartado segundo del artículo 1.056 dispone: «El padre que en interés de su familia ouiera conservar indivisas una explotación agrícola, industrial o fabril, podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se satisfaga en metálico su legítima a los demás hijos».

(54) El artículo 1.062, en su apartado primero, es del siguiente tenor: «Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero».

(55) Sobre la posición de los legitimarios catalanes en relación con el Impuesto sucesorio, véase la Circular 11/68, de 14 de junio, de la Dirección General de lo Contencioso.

(56) La Ley fiscal parece referirse al supuesto contemplado en el párrafo tercero del artículo 820 del Código civil.

(57) Asimismo, puede hacerse mención de los excesos de adjudicación gratuitos; véanse en tal sentido las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1970 y 5 de abril de 1971.