
La adición de bienes a la Herencia

Juan José NIETO MONTERO

Ed. Aranzadi, Navarra, 2007, 253 págs.

Hay que felicitar al autor de esta excelente monografía por el esmero que ha puesto en el estudio del régimen jurídico de la adición de bienes, presentando siempre con claridad la abundante literatura especializada que se ha consultado, al igual que sucede con la jurisprudencia y doctrina administrativa aplicables; así como por no dudar, tras el recorrido investigador efectuado sobre el artículo 11.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la conclusión que alcanza: «no tiene demasiado sentido el mantener vigente la norma estudiada» y que compartimos plenamente en cuanto a la justificación de que la Ley General Tributaria cuenta con medios para alcanzar los mismos fines ofreciendo mayores garantías para el particular y que el precepto citado «poco o nada aporta a la lucha contra el auténtico fraude. En efecto, quien quiera defraudar la imposición sucesoria tiene a su alcance mecanismos que le permiten llegar a tal fin sin entrar bajo el ámbito de aplicación de esta norma; y por el contrario, tal previsión normativa lo que puede originar es que negocios perfectamente lícitos y en los que el ánimo defraudatorio no existe, se vean recalificados a efectos tributarios por simples dificultades de prueba o por azares ajenos a la voluntad de los sujetos intervinientes».

El libro, según afirma en su prólogo el profesor CALVO ORTEGA, presenta dos aspectos muy positivos: por un lado, el riguroso análisis de la normativa jurídica sobre la adición de bienes y, por otro, el abrir un debate sobre la conveniencia misma de su mantenimiento o derogación. La estructura que presenta la obra responde acertadamente a los esfuerzos de consideración separada de los aspectos sustantivos y procedimentales que plantea el tema estudiado. Así, tras un breve capítulo de carácter introductorio viene otro –el más amplio–, en el se analizan cada uno de los supuestos de adición contemplados legalmente. En el tercero se tratan diversas cuestiones relacionadas con los procedimientos de adición de bienes y, al final, un capítulo más, dedicado a recapitular sobre los problemas concretos que genera la aplicación del artículo 11.1 de la LISD y a la valoración de conjunto de dicha norma. Cierra la investigación un amplio listado de sentencias, resoluciones económico-administrativas y trabajos de la doctrina científica.

Al principio, el profesor NIETO MONTERO efectúa una aproximación general a la figura de la adición de bienes que se encuadra dentro del capítulo que la LISD dedica a la base imponible, entre las normas especiales para las adquisiciones *mortis causa*, concibiéndola como una cláusula particular antielusoria –solo incidentalmente y sin profundizar en ello, se plantea si será una «sanción impropia» o «indirecta»– cuya finalidad pasa por «la inclusión en el caudal hereditario, a los meros efectos de la liquidación y pago del impuesto, de una serie de bienes que en el momento del fallecimiento del causante, por definición, ya no figuran como parte del patrimonio del mismo, pero con relación a los que la normativa considera que deberían integrarse en el caudal hereditario, ante la posibilidad de que su exclusión de éste responda a maniobras realizadas con el fin de eludir, al menos parcialmente, el pago del impuesto sucesorio».

El autor hace una breve reseña histórica, informando del primer antecedente legal del artículo 11.1 de la LISD, que se encuentra en la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922, que ya

contemplaba tres de las cuatro disposiciones para «la represión del fraude en el impuesto de Derechos reales», y da cuenta de los reproches que se han formulado por el mantenimiento de la figura por la LISD: 1.º Por la dificultad de prueba en contrario que supone el recurso a presunciones que tienden a facilitar la liquidación de un tributo; 2.º Por la existencia de una cláusula general (fraude de ley) que posibilita alcanzar el mismo resultado, y 3.º Por la posible vulneración de principios constitucionales, de carácter tributario, como los de igualdad y capacidad económica, o de índole procesal penal como la presunción de inocencia y otros criterios sobre la carga de la prueba.

Como se señaló antes, en el capítulo segundo de la obra reseñada se tratan los supuestos concretos de adición de bienes que aparecen regulados en el artículo 11.1 de la LISD. Con una sistemática homogénea, que se fija en los presupuestos objetivos y subjetivos de aplicación de cada cláusula, así como en las consecuencias de cada previsión normativa, se consideran los cuatro supuestos señalados legalmente para procurar la recomposición del caudal hereditario, a saber:

1.º Bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante durante el año anterior a su fallecimiento (desarrollado por el art. 25 del RISD, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre); supuesto que se fundamenta, como plantea NIETO MONTERO, en «la sospecha por parte del legislador de que una persona, ante la proximidad de su fallecimiento, puede ir disponiendo de sus bienes a favor de sus futuros sucesores para que en el momento del devengo del ISD el caudal hereditario sea menor, de forma que se evite la progresividad de dicho impuesto y se sustituya, en su caso, por la tributación proporcional que correspondería a las transmisiones *inter vivos* si estas se han realizado a título oneroso». El autor considera que la naturaleza jurídica que tiene la medida prevista pasa por aliviar las dificultades probatorias a través de dos presunciones relativas –una de titularidad y otra de simulación de transmisión lucrativa– que admiten prueba en contrario.

2.º Bienes adquiridos por el causante en usufructo y por otras personas en nuda propiedad (desarrollado por el art. 26 del RISD), guardando proximidad con la presunción de hecho imponible contemplada por el artículo 4.2 de la LISD. Entre las diferentes interpretaciones que se han dado acerca de su naturaleza jurídica, el autor considera que estaríamos ante un supuesto de «verdad interina» que, en la práctica, resulta difícil de diferenciar de una presunción.

3.º Bienes transmitidos por el causante reservándose un derecho vitalicio sobre los mismos (desarrollado por el art. 27 del RISD), «forma relativamente habitual de anticipar herencias a quienes no ostentan vínculos de parentesco con el que va a ser su causante, lo cual supone no solo evitar el ISD como tal, sino la inexistencia de reducciones en la base imponible y la aplicación de los coeficientes multiplicadores, que serían consecuencias de esa ausencia de parentesco» y que tendría la misma naturaleza que la cláusula anterior.

4.º Valores depositados y endosados sin hacer valer el endoso con anterioridad al fallecimiento del causante (desarrollado por el art. 28 del RISD), cuya naturaleza de presunción *iuris tantum* ha sido menos discutida que en otros casos de adición de bienes.

En el siguiente capítulo, lo primero que se trata es la consideración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados satisfecho, ya que ello puede obstaculizar la aplicación de la adición de bienes. Luego se centra el autor en los aspectos procedimentales de la aplicación de dicha adición de bienes, partiendo de la previsión realizada por el artículo 11.4 de la

LISD –a saber: «si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de estos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada»– y estudiando las consecuencias de la misma en las distintas formas de proceder a la adición, tanto a instancia del particular por medio de la oportuna declaración, como a través de las actuaciones administrativas de gestión e inspección. También se considera después la cuestión de la valoración de los bienes adicionados y, por último, los problemas derivados de la prescripción del tributo.

Como quedó indicado más atrás, en el capítulo cuarto, el profesor NIETO MONTERO critica el abuso de las presunciones que toda la norma estudiada implica –en la determinación de la titularidad de los bienes por el causante, la existencia de un amplio plazo de retroacción y la falta de concreción de la naturaleza de la transmisión previa–, así como la indefinición en que la misma incurre en cuanto a los sujetos a los que afecta y que no impide el recurso a testafierros para evadir su aplicación.

Miguel Ángel Martínez Lago