

**ADICIÓN DE BIENES EN EL IMPUESTO
SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

En el art. 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, se regulan un conjunto de supuestos, a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente, cuyo común denominador es que se dirigen a prever e impedir la evasión fiscal en el Impuesto sucesorio, «eliminando toda posibilidad de que, transmisiones de fondo hereditario, puedan ser aderezadas en formas aparentes de transmisiones *inter vivos*, con el consiguiente perjuicio del legítimo interés de la Administración» (S.T.S. de 14 de enero de 1955). Como señala Pérez Royo, «se trata de presunciones específicas encaminadas a reconducir al caudal hereditario bienes y derechos enajenados en condiciones que hacen suponer al legislador que se trata materialmente de disposiciones *mortis causa* encubiertas o simuladas como transmisiones *inter vivos*. Es la técnica que la doctrina conoce con el nombre de presupuestos de hecho subrogatorios, orientados a desbaratar las operaciones en fraude de ley»¹. La S.T.S. de 4 de mayo de 1978 aseguró, con respecto a regulaciones precedentes, que «el juego de las presunciones legales de pertenecer al caudal hereditario bienes transmitidos con anterioridad, se funda en la evitación del posible fraude, y aunque no existe en un caso concreto esa intencionalidad, una vez incluidos los bienes en el inventario, quedan sujetos a valoración en el impuesto sucesorio, aunque con la lógica deducción de lo ya satisfecho por el impuesto de transmisiones».

Y así, se presume que forman parte del caudal hereditario:

a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos (onerosamente) por aquel y de que se hallan² en poder de persona distinta de un heredero, legatario³, pariente dentro del tercer grado⁴

¹ F. Pérez Royo, «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Curso de Derecho Tributario*, 15.^ª ed, Madrid, Marcial Pons, 1999, pág. 458. *Vid.* también D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Madrid, McGrawHill, 1996, pág. 220 y ss. M. Álvarez-Valdés y Valdés, «Dictamen sobre adición de bienes a efectos del Impuesto sobre las Sucesiones», *Impuestos*, n.º 24, 1989, pág. 31; M. M.^ª Uriarte Zulueta, «La base imponible en el Impuesto sobre las Sucesiones», *R.D.F.H.P.*, n.º 94, 1971, pág. 807, considera que más que presunciones son ficciones.

² Naturalmente, en el momento del fallecimiento del causante, *vid.* A. Muñoz López, «Las presunciones en el Impuesto General sobre las Sucesiones», *Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, I.E.F., pág. 748.

³ Cuando un legado queda sin efecto porque el testador enajena la cosa legada, no puede considerarse legatario al que aparece como tal en el testamento a los fines de la adición de bienes a la masa hereditaria (R.R.T.E.A.C. de 22 de abril de 1932, de 22 de abril de 1952 y de 29 de febrero de 1963).

⁴ No se incluye en el círculo de personas en las que está pensando la Ley a los parientes de herederos y legatarios. La alusión al pariente dentro del tercer grado se refiere al causante, así lo entendió también la R.T.E.A.C. de 14 de junio de 1973: «aun reconociendo que la redacción de precepto puede gramaticalmente originar dudas, histórica y lógicamente la interpretación —de acuerdo con la práctica y con la doctrina más común y autorizada— lleva a la tesis (...) apuntada; históricamente porque en la legislación de 1958 y la vigente, nacida de la reforma de 1964, culmina una

o cónyuge (no separado legalmente) de cualquiera de ellos⁵ o del causante⁶. Si se hallan en poder de personas distintas de las mencionadas, no procede la adición de los bienes al caudal hereditario, aunque hubieran sido propiedad del causante hasta un año antes de su fallecimiento (Cfr. R.R.T.E.A.C. de 29 de febrero de 1963 y de 10 de mayo de 1995)⁷. El art. 25 del Reglamento del Impuesto, concreta un poco más, al disponer que se presumirá que los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que figurasen a su nombre en depósitos⁸,

evolución de esta regularización, que toma como eje y sujeto protagonista al causante en relación con quienes le suceden o pueden sucederle, dentro de determinados límites, habida cuenta de sus efectos y preferencias, explícitos o implícitos; lógicamente porque la finalidad perseguida, mediante una medida excepcional, que pugna –por razones fiscales– con la regulación civil, ha de apoyarse en aquellas manifestaciones explícitas o implícitas del causante y en el eco que tienen en el ordenamiento sustantivo; bastando aludir a las posibles consecuencias –evidentemente absurdas– a que podría llevar en muchos casos la tesis de que el precepto en cuestión comprende a los parientes hasta el tercer grado de un heredero o legatario – que puede ser extraño al causante– para corroborar que la Ley se refiere al configurar en esa forma la presunción y la manera de destruirla a los parientes del causante». Por otra parte Peña Alonso considera que la presunción se refiere tanto a los parientes por consanguinidad como a los que lo sean por afinidad (*Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1992, pág. 285). *Vid.* no obstante, A. Muñoz López, «Las presunciones en el ámbito del Impuesto General sobre las Sucesiones...», *ob. cit.*, pág. 742, y J. Vallet de Goytisolo, «Las presunciones fiscales para la integración de la masa hereditaria en la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957», *R.A.P.*, n.º 25, 1958, pág. 279. La R.T.E.A.C. de 19 de febrero de 1975 ha manifestado que la presunción de transmisión gratuita no procede cuando se trata de transmisiones entre ascendiente y descendiente por afinidad si el régimen económico matrimonial es el de separación de bienes, en cambio, si opera siendo el régimen de gananciales, si el descendiente por afinidad que compra no justifica cumplidamente que adquiere con cargo a sus bienes privativos, *vid.* J. Martín Queralt, «Notas en torno a la tributación de las transmisiones onerosas de ascendientes a favor de descendientes», *C.T.*, n.º 15, 1975, pág. 223 y ss., y también M. Martín Timón, «El régimen de tributación de las transmisiones onerosas otorgadas por los ascendientes a favor de los descendientes», *C.T.*, n.º 13, 1975, pág. 223 y ss.

Lógicamente, las mismas opiniones habrá que mantener para el supuesto previsto en la letra b), *infra*.

⁵ La S.T.S.J. de Andalucía (Sevilla) de 3 de febrero de 2000 considera pertinente la adición a la herencia de un solar y tres fincas rústicas que la causante, un mes antes de su fallecimiento, había transmitido a los conyuges de sus cuatro herederas (las hijas de un primo hermano), en un documento privado.

⁶ La R.T.E.A.C. de 23 de abril de 1992 se inclina por no adicionar a la herencia el valor de las acciones transmitidas, en bolsa, tres meses antes del fallecimiento del causante, pues apoyándose en el art. 118.2 de la Ley General Tributaria, presume que la adquisición se realizó por personas ajenas al círculo familiar delimitado en el precepto transcrito y estaban en manos de terceros anónimos al momento del fallecimiento.

⁷ Y así, como es natural, la presunción no juega cuando los bienes hubieran sido transmitidos a un extraño, ni siquiera cuando sea «cómplice del fraude al actuar como testaferrero o persona interpuesta, el cual, transcurrido algún tiempo, cede los bienes a los parientes del que se le los transmitió» (A. Velasco Alonso, *El Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales*, t. I, Madrid, Edersa, 1977, pág. 136).

⁸ Esta presunción facilita enormemente la tarea a la Administración. Sobre el antecedente de este precepto, el art. 26 del R.T. de 1967, se pronunciaron las R.R.T.E.A.C. de 24 de febrero y de 16 de marzo de 1988. Ambas se refieren a una imposición a plazo fijo a nombre del causante. La primera, en concreto, al cómputo en su totalidad o únicamente en un 50%, en los siguientes términos: la imposición «se efectuó con fecha 21 de noviembre de 1981 únicamente a nombre de la causante sin que se hiciera constar alguno de la existencia de otro u otros cotitulares en la mencionada

cuentas corrientes o de ahorro⁹, préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en los amarillamientos, catastros, Regis-

imposición y sin que tampoco exista en el expediente prueba alguna de que, como afirma la reclamante, los saldos existentes al 7 de noviembre de 1973 en cuentas abiertas a nombre de la causante y su esposo con carácter solidario, sean, tras las sucesivas renovaciones el mismo dinero que se impone en noviembre de 1981, y sin que pueda olvidarse que el n.º 16 del art. 31 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de bienes de 15 de enero de 1959 establece que la declaración o manifestación que formulen los interesados en la sucesión de que determinados bienes pertenecen a terceras personas o de que deben quedar eliminados de la herencia, no surtirá el efecto de excluir los mismos del caudal hereditario, sino en cuanto se justifique con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de dichos bienes anterior a la fecha de abrirse la sucesión, la propiedad que se reconozca o declare a favor de los terceros o la razón determinante de la eliminación». La segunda R.T.E.A.C., fechada el día 16 de marzo de 1988, sobre su carácter ganancial o privativo, en estos otros términos: «La primera de las cuestiones suscitadas por el reclamante relativa a la inclusión por la oficina liquidadora en el caudal de una imposición a plazo fijo (...) ascendente a la cantidad de 9.200.000 pesetas y cuya no inclusión en el inventario justifica el reclamante en que se trata de un bien privativo del cónyuge superviviente al tener su origen en el precio recibido por la venta de determinadas fincas provenientes de la herencia de su padre, hay que señalar que, si bien en la comunicación remitida por la entidad depositaria se expresa que el titular de dicha cuenta es el cónyuge superviviente (...) con carácter individual, el art. 1361 del Código civil dispone que se presumen gananciales los bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente al marido o a la mujer, prueba que no puede entenderse efectuada dado que las ventas de los bienes privativos de dicho cónyuge superviviente se efectuaron con fecha 28 de marzo de 1984. Según las fotocopias de las escrituras aportadas por el reclamante, es decir, con posterioridad al fallecimiento de la causante, que ocurrió el día 2 de diciembre de 1983, fecha en que el importe de la cuenta ascendía a la cantidad de 9.200.000 pesetas por lo que no puede aceptarse que el importe de la imposición provenga del precio recibido por la venta de aquellas fincas privativas, por mucho que el comprador declare en la escritura que ha recibido el precio con anterioridad, pues tal declaración en modo alguno se justifica, además de que el precio total de las ventas -3.324.400 pesetas- es notoriamente inferior al importe de la imposición, y todo ello, unido a la presunción establecida en el art. 26 del Texto Refundido regulador del impuesto, conduce a declarar correcta la inclusión del importe de la expresada cuenta en el caudal hereditario». No obstante, debe llamarse la atención sobre los modos de destruir esta presunción, en el art. 26 del T.R. de 1967 se establecía que contra la presunción a la que nos venimos refiriendo «sólo podrá prevalecer la prueba bastante de que los bienes de que se trate habían dejado de pertenecer al causante», puesto que ello condujo a la R.T.E.A.C. de 20 de enero de 1988 a manifestar que no queda desvirtuada la presunción «ya que se pretende la exclusión de los bienes con fundamento en una presunta titularidad anterior, por parte del causahabiente, de los bienes de que proceden los depositados al nombre de su padre y sobre los que conservaría el dominio en virtud de subrogación real. En conclusión, al no oponerse el único hecho admisible como prueba en contrario sino otra distinta procede sin necesidad de mayores pronunciamientos sobre la eficacia de esta última, rechazar la pretensión del reclamante y declarar que los bienes objeto de discusión no pueden quedar excluidos del caudal hereditario pues, con causa justificada o sin ella, el causante creó una apariencia de titularidad respecto de los bienes depositados a su nombre que ha de surtir plenos efectos legales frente a terceros (la Hacienda lo es) que le reconoce como único titular sin restricciones de tipo alguno y único legitimado, en consecuencia, para realizar actos de disposición tanto del metálico como de los valores mobiliarios». La solución, con la legislación a la sazón vigente, nos parece discutible. Sea como fuere hoy en día esa restricción probatoria no existe, se admite, expresamente, que pueda destruirse probando la existencia de otros bienes subrogados, prueba que no entró ni siquiera a valorar la R.T.E.A.C. de 20 de enero de 1988, y no solo eso sino que textualmente se afirma en el último párrafo del art. 25.1 del Reglamento: «la no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión».

⁹ En ese sentido, en ocasiones, para evitar tributar por todo el saldo existente en una cuenta, se esgrime el hecho de que es indistinta. El Tribunal Supremo (por todas, S.S. de 24 de marzo de

tros fiscales, Registros de la Propiedad¹⁰ u otros de carácter público. Esta presunción, *iuris tantum*¹¹, quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente

1971, de 19 de octubre de 1988, de 8 de febrero de 1991, de 23 de mayo de 1992, de 15 de julio de 1993, de 19 de diciembre de 1995, de 7 de junio de 1996 y de 29 de mayo de 2000) sostiene que la titularidad indistinta de una libreta de ahorro lo único que atribuye a los titulares frente al banco depositario son facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta pero no determina, por sí solo, la existencia de un condominio. Como señala la S.T.S.J. de Castilla-León de 23 de febrero de 1996 la cotitularidad indistinta «hace referencia únicamente a la titularidad del contrato bancario, sin que sea significativo en relación con la relación interna, por lo que será necesario que se pruebe tal relación entre los interesados, como fondo común, sociedad existente, o por el contrario la exención de una relación de parentesco, amistad, gestión o mandato, que son significativos de una gestión conjunta, pero no de la relación de condominio alegada, pues ello supone únicamente una autorización para sacar, o gestionar el saldo o los caudales, pero no acredita la existencia de la copropiedad». La S.T.S.J. de Murcia de 30 de septiembre de 1999 considera que, a efectos del I.R.P.F., el saldo de las cuentas era exclusivo de uno solo de las titulares de la cuenta, porque así lo manifestaron ellas ante Hacienda, a través de sus respectivas declaraciones de renta y patrimonio, teniendo en cuenta, además, que dichas declaraciones eran sinceras puesto que la opción era la más beneficiosa para Hacienda. Merece la pena destacar la R.T.E.A.C. de 17 de julio de 1993, en la medida en que sintetiza correctamente dicho punto de vista de vista: «la cuenta corriente bancaria va adquiriendo cada vez más autonomía contractual, despegándose del depósito bancario que le servía de base y sólo actúa como soporte contable. En todo caso la cuenta corriente bancaria expresa siempre una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el banco que los retiene y que encuentra causa tanto en operaciones activas como pasivas, es decir, que responden tanto a operaciones efectivas de dinero como de créditos que el banco concede a los clientes. Su autonomía la decide al salir del círculo banco-cuentacorrentista, para realizarse mediante la misma operaciones de caja, a través de las cuales se efectúan transferencias y pagos a terceros, mediante las correspondientes órdenes de los titulares»; en los casos de titulares plurales, «el mero hecho de la apertura de una cuenta corriente a nombre de dos o más personas, lo único que comporta «prima facie» como norma general, es que cualquiera de dichos titulares tendrá frente al banco depositario, facultades respecto al saldo que arroje la cuenta, pero no determina un condominio sobre dicho saldo, ya que esto vendrá precisado únicamente por las relaciones internas que medien entre dichos titulares bancarios». En ocasiones, «planificando la sucesión», se ponen las cuentas a nombre de potenciales herederos, y, sin embargo, mientras tanto en el I.R.P.F. se niega la cotitularidad del saldo. Por ello, conviene traer a colación la S.T.S.J. de Extremadura de 8 de junio de 2000, pues consideró no acreditada la titularidad exclusiva de la actora, habida cuenta que ella misma presentó junto con la declaración, los certificados de retenciones en los que aparecían como cotitulares de las cuentas tres personas, creando una apariencia de cotitularidad que «ha de surtir plenos efectos legales frente a la Hacienda, y, por eso, ésta cuando gira la liquidación provisional tiene a los tres sujetos como cotitulares. La actora, por ese motivo, tendría que haber acreditado que los fondos de las cuentas son de su exclusiva propiedad, y, no lo ha hecho, ni siquiera sabemos las características exactas de las 8 cuentas —y mucho menos sus movimientos— puesto que no se ha aportado ningún documento que contribuya a ello, como por ejemplo, el contrato de apertura suscrita entre la entidad y los titulares»

¹⁰ Si las fincas están inscritas en el Registro de la Propiedad a nombre del causante en el momento del devengo, la alegación de que fueron vendidas a un tercero mediante contratos verbales puede no ser suficiente. En este sentido, la R.T.E.A.C. de 10 de marzo de 1994: tal afirmación no sirve para destruir la presunción, pues «si existieron contratos verbales de compraventa debieron declararlos ante la Administración tributaria a los treinta días de su celebración» y, ni «esta declaración ni ningún rastro hay de tales contratos verbales».

¹¹ R.R.T.E.A.C. de 30 de enero, 13 de marzo y 18 de diciembre de 1969, de 14 de junio de 1973; de 27 de junio y de 2 de diciembre de 1974, de 15 de septiembre de 1977, de 25 de enero de 1979, de 29 de febrero y de 8 de mayo de 1980, de 24 de noviembre de 1982, de 1 de junio de 1986, de 16 de marzo y de 15 de junio de 1988. E. Eserverri Martínez, *Presunciones legales y derecho tri-*

de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con el valor equivalente. Esta precisión no debe interpretarse como limitativa de los medios de destruir la presunción, simplemente se trata de un supuesto más, quizás el más habitual¹², tal como confirma el Reglamento al señalar que «la no justificación de la existencia de dinero de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión». La adición realizada, como indica el art. 25.2 del Reglamento del Impuesto afectará a todos los causahabientes en proporción a la participación que tengan en la herencia, salvo que se acredite la transmisión a un sucesor concreto o a una de las personas indicadas anteriormente, en cuyo caso

butano, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1995, pág. 109; A. Hernández Lavado, «La adición de bienes en las adquisiciones mortis causa», *Impuestos*, n.º 24, 1991, pág. 20; J. A. Rozas Valdés, *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre Sucesiones*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1993, pág. 195; D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 76. Como declara la R.T.E.A.C. de 11 de junio de 1992, «las herencias, a efectos fiscales, no sólo están formadas por los bienes que el causante tuviere en el momento del fallecimiento sino también por aquellos otros desaparecidos en el "proximun tempus difunctiones". En el caso presente ha quedado probado que (el causante) era titular de dos depósitos bancarios que en algún momento del año anterior a su fallecimiento llegaron a tener un saldo de 2.000.000 y 2.712.000 pesetas, respectivamente, y su adición a la herencia era obligada en virtud del precepto citado, con independencia de que fueran percibidos o no por la heredera. Esta tenía la posibilidad de impedir la adición probando que la causante transmitió el dinero o lo invirtió en otros bienes del inventario, pero nada así se ha probado pese al trámite abierto para ello. En tales circunstancias era procedente girar nueva liquidación sobre la base diferencial, lo que se ha hecho ajustándose en todo a derecho». El hecho de que no se formalice por escrito la aceptación de la donación, no impide considerar la existencia de la transmisión lucrativa, ya que según el art. 632 del Código civil, la donación puede ser verbal si se entrega simultáneamente la cosa (S.A.T. de Valencia de 22 de abril de 1988). Es perfectamente admisible, que la presunción se destruya si se justifica que se han producido gastos. A esta posibilidad que ahora no se menciona expresamente, si se refería el art. 9.4 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del año 1978 (B.O.C.G., n.º 46, de 11 de febrero de 1978).

¹² S.T.S.J. de Andalucía, con sede en Sevilla, de 24 de septiembre de 1998, y también A. Muñoz López, «Las presunciones en el ámbito del Impuesto General sobre las Sucesiones», ob. cit., pág. 750; J. Vallet de Goytisolo, «Las presunciones fiscales para la integración de la masa hereditaria en la ley de reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957», *R.A.P.*, n.º 26, 1958, pág. 278; F. Bas y Riva, *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes*, II, Madrid, Editorial de Derecho Privado, 1961, pág. 103; D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 76. En el mismo sentido las R.R.T.E.A.C. de 24 de noviembre de 1982, de 1 de junio de 1986, de 16 de marzo y 15 de junio de 1988: «a) La existencia de una presunción "iuris tantum" que, como tal, admite prueba en contrario, pues no existe la prohibición expresa que exige el apartado uno del art. 118 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963; b) El establecimiento de tal presunción implica el desplazamiento o inversión de la carga de la prueba, de la que queda liberada la Administración y cuyo peso recae sobre el contribuyente, quien podrá probar en contrario, sin limitación alguna, para desvirtuar las consecuencias de la presunción; c) *Las contra-pruebas expresamente sugeridas por las normas no son, en consecuencia, las únicas posibles, sino las más típicas y características, de las que pueden valerse los contribuyentes*; y d) La Administración viene obligada, sin embargo, a acreditar el hecho básico o antecedente en que tal presunción se fundamenta ya que, conforme al art. 1.249 del Código civil, las presunciones no son admisibles sino cuando el hecho de que deducirse éste completamente acreditado». F. Pérez Royo, «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», ob. cit., pág. 467, interpreta que es la única prueba admisible.

solo le afectará a ella, asumiendo, a efectos fiscales, si ya no la tuviere, la condición de heredero o legatario¹³.

b) Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores¹⁴ al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

Nos hallamos ante una nueva presunción *iuris tantum*¹⁵. Esta apreciación es confirmada por el art. 26.1 del Reglamento del Impuesto, al disponer que «esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que el adquirente de la nuda propiedad satisfizo al transmitente el dinero o le entregó los bienes o derechos de valor equivalente, suficientes para su adquisición». No se trata de una prueba tasada, pues la Ley no establece límite alguno, limitándose el Reglamento a mencionar la que habrá de ser más eficaz¹⁶. Esta presunción tiene su razón de ser en la consolidación del pleno dominio en los titulares de la nuda propiedad por fallecimiento del causante¹⁷. Para evitarlo se ordena la adición, cuyas consecuencias afectan exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad, de manera que será a éste, indica el art. 26.2 del Reglamento,

¹³ Como tiene establecido el T.E.A.C. (R.R. de 18 de diciembre de 1969, 27 de junio y 2 de diciembre de 1974, «para adicionar bienes a la masa hereditaria declarada, al amparo de determinadas presunciones legales, susceptibles de prueba en contrario, se requiere una resolución con audiencia de los interesados, resolución que por su propia naturaleza ha de estimarse como acto administrativo independiente y separado del de calificación jurídico fiscal, y que así configurado el alcance y efectos de dicha resolución que, forzosamente, exige un expediente al margen por completo de la comprobación de valores, que ha de llevarse a cabo en su caso como necesaria consecuencia y complemento de tal acuerdo adicional».

¹⁴ J. Lasarte, «Imposición unificada de sucesiones y donaciones», *C.R.E.D.F.*, n.º 53, 1987, pág. 25, consideraba preferible, para evitar desajustes, fijar un plazo de cinco años, en consonancia con el plazo de prescripción; a la vista de que el plazo de prescripción se ha reducido, hoy día, lo lógico es que se fijara un plazo de cuatro años. De hecho, la letra c) de este mismo apartado del art. 11 si se ha modificado recientemente, mediante la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social para el año 2001, precisamente para evitar desajustes.

¹⁵ C. Checa González, «Base imponible y comprobación de valores en las operaciones *mortis causa*», *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Valladolid, Lex Nova, 1989, pág. 142; J. Vallet de Goytisolo, «Las presunciones fiscales...», ob. cit., pág. 279, y J. L. Martín Moreno, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Granada, Comares, 1988, pág. 39; F. Bas y Rivas, *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes*, ob. cit., pág. 104. *Vid.*, no obstante, D. Marín-Bar-nuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit. pág. 201. En cambio, A. Hernández Lavado, «La adición de bienes en las adquisiciones *mortis causa*», ob. cit., pág. 22, interpreta que se trata de una ficción.

¹⁶ J. A. Rozas Valdes, *Presunciones y figuras afines*, ob. cit., pág. 223.

¹⁷ F. Pérez Royo, «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...», ob. cit., pág. 29. La Ley no precisa, como tampoco lo hacen sus precedentes, si la presunción únicamente se extiende al supuesto de adquisición simultánea del usufructo por el causante y de la nuda propiedad por personas sujeta a la presunción, o si también alcanza a su adquisición en momentos sucesivos e inclusive de personas diferentes, con tal de que ambas hubieran adquiridos sus respectivas titularidades dentro del plazo de tres años anterior a la muerte del causante (J. Vallet De Goytisolo, «Las presunciones fiscales para la integración de la masa hereditaria...», ob. cit., pág. 281).

a quien «se le liquidará por la adquisición *mortis causa* del pleno dominio del bien o del derecho de que se trate».

c) Los bienes y derechos que hubiesen sido transmitidos, onerosamente, por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio¹⁸, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones, «ya que en estos casos se excluye el ánimo de fraude»¹⁹.

Nuevamente nos encontramos ante una presunción *iuris tantum*²⁰. Así lo confirma el art. 27.1 del Reglamento cuando señala que la presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que el adquirente de la nuda propiedad satisfizo al transmitente el dinero o le entregó bienes o derechos de valor equivalente, suficientes para su adquisición». Esta prueba no es tasada, puesto que acto seguido añade «la no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión onerosa». La presunción sólo se aplicará si la transmisión y la

¹⁸ No está claro si esos derechos a los que alude (que desde luego no pueden tener carácter temporal) deben ser, en todo caso, de los que atribuyan a su titular facultades de uso y disfrute, como es el caso del uso y habitación o también se extiende a otros derechos, tales como los censos vitalicios y las rentas vitalicias, sean éstas de pensión dineraria o en especie o bien en alimentos (*Vid.* J. Vallet de Goytisolo, «Las presunciones fiscales para la integración de la masa hereditaria...», *ob. cit.*, pág. 281). Con respecto a la legislación precedente la S.T.S. de 14 de enero de 1955 interpretó que se extendía a cualquier derecho vitalicio, con, entre otros, el siguiente argumento: «si bien es cierto que en la primera parte del mencionado epígrafe (art. 11.b) del T.R. de la Ley del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, aprobado por Decreto de 7 de noviembre de 1947) queda ligada la presunción fiscal por la reserva del derecho real de goce (usufructo) sobre los mismos bienes transmitidos o sobre otros del adquirente, no es menos cierto que a continuación se abre una nueva oración gramatical con valor semántico de absoluta independencia respecto de la anterior, que abarca toda clase de derechos, sean reales o personales, bastando que integren una contraprestación de índole vitalicia para adquirir la ficción de legado fiscal y con ella el deber tributario correspondiente, oración nueva que inicia la proposición disyuntiva "o" con que da comienzo dicha organización y articula conceptualmente el pronombre indeterminado "cualquiera", formándola así "o cualquier otro derecho vitalicio..." pronombre indeterminado que significa "alguno, sea el que fuere", con el cual enlazan por igual los derechos vitalicios personales y los reales, esto es, "cualquiera de ellos"».

¹⁹ Y A. Velasco Alonso, *El Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales*, *ob. cit.*, pág. 137.

²⁰ S.T.S. de 14 de enero de 1955, S.T.S.J. de Aragón de 27 de octubre de 1992, y S.T.S.J. de Navarra de 1 de septiembre de 1999, en relación con el art. 40.1 c) de las Normas para la Exacción del Impuesto sobre Sucesiones aprobadas por la Diputación Foral de 10 de abril de 1970. *Vid.* también E. Eserverri Martínez, *Presunciones legales y derecho tributario*, *ob. cit.*, pág. 110; J. Arias Velasco / L. Rodríguez Rojo, *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1988, pág. 42; J. Vallet De Goytisolo, «Las presunciones fiscales...», *ob. cit.*, pág. 279; A. Muñoz López, «Las presunciones en el ámbito del Impuesto General sobre las Sucesiones», *ob. cit.*, pág. 756; F. Bas y Rivas, *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes*, *ob. cit.*, pág. 116. *Vid.*, no obstante, D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, *ob. cit.*, págs. 201-202, y también A. Hernández Lavado, «La adición de bienes en las adquisiciones *mortis causa*», *ob. cit.*, pág. 22, que interpretan que se trata de una ficción.

constitución del derecho vitalicio se llevan a cabo simultáneamente²¹. La presunción opera independientemente de que exista, o no, relación de parentesco entre el adquirente y el transmitente. El número 2 del art. 11 de la Ley dispone que en el caso que se analiza, los adquirentes serán considerados como legatarios si fuesen personas distintas del heredero. La R.T.E.A.C. de 22 de febrero de 1996 atribuye esta condición a una persona que mediante contrato cede a un particular²² bienes inmuebles a cambio de un derecho vitalicio como es el derecho a percibir una pensión, dado que la cedente fallece apenas dos años después de la firma del contrato, pero sobre todo porque el interesado no logró destruir la presunción, puesto que no se aportó ningún documento bancario o de otra índole que acreditase fehacientemente el abono de la pensión estipulada o el sufragio de la manutención de la fallecida, ni tampoco se acreditó en el inventario de la causante la equivalencia del valor de los bienes transmitidos. Si no se destruye la presunción, se realiza la adición, y, en consecuencia se practicará al adquirente de la nuda propiedad, la correspondiente liquidación por la adquisición *mortis causa* del pleno dominio del bien o derecho de que se trate, tal como especifica el art. 27.2 del Reglamento del Impuesto.

d) Por último, se presumirá que forman parte del caudal hereditario «los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieren retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieren sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiere hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento del causante». Al igual que las anteriores hipótesis, es una presunción *iuris tantum*, puesto que a continuación la propia Ley nos indica dos modos de destruirla²³. Un supuesto como el que nos ocupa está justificado, puesto que la «omisión de la toma de razón de la transferencia en los libros del depositario, de la entidad emisora, y la falta de entrega de las sumas o efectos depositados», produce el mismo efecto que una sucesión²⁴. No se exige como

²¹ J. A. Rozas Valdés, *Presunciones y figuras afines*, ob. cit., pág. 232.

²² Es importante destacar este hecho, puesto que si el contrato se hubiera firmado con una entidad dedicada a realizar este tipo de operaciones, la presunción, aunque concurran el resto de los requisitos, es inaplicable; la Consulta de 10 de mayo de 1995 considera que una sociedad anónima dedicada a la promoción inmobiliaria se considera entidad dedicada legalmente a la adquisición de inmuebles mediante contrato de renta vitalicia, y, por tanto, la operación no está incluida en las previsiones del supuesto analizado.

²³ S.T.S. de 7 de mayo de 1960; J. Lasarte, «Imposición unificada de sucesiones y donaciones», ob. cit., pág. 16; J. L. Peña Alonso, *Las adquisiciones por herencia y donación...*, ob. cit., pág. 295; A. Hernández Lavado, «La adición de bienes en las adquisiciones *mortis causa*», ob. cit., pág. 26; S. del Castillo Álvarez-Cedrón, «Consideraciones sobre las presunciones jurídicas en materia impositiva», *R.A.P.*, n.º 62, 1970, pág. 144. *Vid.*, no obstante, D. Marín-Barnuevo Fabo, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 201-202.

²⁴ A. Velasco Alonso, *El Impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales*, ob. cit., págs. 137-138. Interesa destacar, con F. Pérez Royo, que «el juego negativo de esta presunción no excluye la aplicación de las anteriores. De manera que si, por ejemplo, el endoso fuera hecho efectivo dentro

condición para aplicar esta presunción que el endosatario y el causante sean parientes. La adición afectará exclusivamente al endosatario de los valores, que será considerado como legatario si no tuviese la condición de heredero (art. 28.2 del Reglamento).

El art. 11.4 de la Ley del Impuesto establece que «si los interesados rechazan 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 suscitada²⁵. Es la única mención que se hace respecto al procedimiento que, necesariamente, debe existir para adicionar bienes o derechos al caudal hereditario. Es el artículo 93 del Reglamento el que se ocupa de esta cuestión. Naturalmente, si procede la adición de los bienes, y resultare exigible por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una cuota superior a la que se hubiere obtenido, en su caso, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo satisfecho por este último se deducirá de lo que corresponda satisfacer por aquel.

La adición de bienes debe ponerse en relación con el plazo de prescripción. El T.E.A.C. (Cfr. R.R. de 13 de enero de 1959 y de 11 de marzo de 1987) sostuvo el criterio de que la presentación a liquidación de una herencia no suponía interrupción de la prescripción respecto de los bienes que pudieran aparecer en el futuro, con lo cual las adiciones de bienes declaradas con posterioridad venía a ser tratada cómo si fueran otra herencia. No obstante, después (Cfr. R.T.E.A.C. de 3 de febrero de 1993 ha modificado su criterio, al considerar que la declaración del hecho sucesorio ante la Hacienda Pública interrumpe la prescripción del tributo que recae sobre la herencia en su totalidad, pues «el hecho de que esa declaración, con la que se inicia el procedimiento liquidatorio, no contenga el inventario completo de los bienes, y que en el futuro puedan producirse nuevas declaraciones adicionando bienes, plantea cuestiones de fragmentación e integración de la base imponible, pero para nada afecta a la declaración del hecho imponible y de sus efectos prescriptivos», y, por tanto, «la presentación de una herencia a liquidación interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a exigir el Impuesto de Sucesiones con independencia del caudal relicto que se declare y de las adiciones que tengan lugar con posterioridad». Este último criterio es el seguido por la S.T.S. de 22 de diciembre de 1994. La R.T.E.A.C. de 10 de febrero de 2000 sostiene que, conforme al art.

del año anterior al fallecimiento, no habría lugar aplicar esta presunción, pero sí la de la letra a)» («Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», ob. cit., pág. 468).

²⁵ También en la legislación precedente para adicionar bienes a la masa hereditaria declarada, al amparo de determinadas presunciones legales, susceptibles de prueba en contrario, se requería una resolución expresa de la oficina de gestión, previa tramitación del correspondiente expediente con audiencia de los interesados (Cfr. R.R.T.E.A.C. de 28 de marzo de 1968, de 18 de diciembre de 1969, de 27 de junio y de 2 de diciembre de 1974, de 23 de junio de 1976, de 24 de febrero de 1977, de 25 de enero y de 15 de septiembre de 1979, de 1 de junio de 1980).

66.c) de la L.G.T. la presentación, acompañada de la autoliquidación, interrumpe la prescripción, en tanto en cuanto actuación conducente al pago o liquidación del impuesto, y ello, aunque la autoliquidación realizada fuera negativa al contener una solicitud de prescripción, «ya que ésta no vincula en modo alguno a la Administración a tenor del art. 121 de la mencionada Ley General Tributaria, que podrá practicar las liquidaciones pertinentes».