

Tratamiento fiscal de los excesos de adjudicación en las herencias ⁽¹⁾

A MODO DE PREAMBULO

Hace ahora poco más de diez años que el Tribunal Económico-Administrativo Central falló un recurso, al que dieron origen los siguientes presupuestos de hecho: En el transcurso de cuatro días sucesivos un padre había otorgado a favor de su hijo 20 escrituras de donación de numerosos títulos-valores, cuyo total importe, de gran cuantía, acumuló el liquidador en un solo expediente a los efectos de fijar sobre dicha base acumulada el tipo de tributación aplicable. El Tribunal Central reiteró en esta resolución, que lleva fecha 24 de diciembre de 1961, su ya tradicional doctrina de que cada una de tales donaciones eran actos autónomos e independientes, por cuya causa había que determinar los distintos tipos correspondientes a la escala de las herencias por separado, en función de las bases parciales respectivas de cada escritura, sin que fuese lícita la acumulación hecha por la oficina gestora, dando, en consecuencia, la razón al recurrente.

Ignoro las cantidades exactas que, según uno u otro de los criterios que se debatían, hubiera tenido que pagar el donatario; pero dados los antecedentes expuestos y la alusión que se hace en el extracto del fallo que he tenido a la vista, a esa «importante cuantía» de lo donado, imagino que el victorioso contribuyente celebraría con una opípara cena,

(1) El contenido de este trabajo corresponde a la Ponencia que presenté en la sesión del Seminario de Derecho Hipotecario de Extremadura, celebrada en Plasencia el día 23 de marzo de 1972. Las acertadas observaciones hechas por muchos de los asistentes en el coloquio que siguió han motivado que retocase posteriormente algunos extremos del contexto original y ampliara otros. A cuantos colaboraron a ello con sus sugerencias, mi agradecimiento.

propia de la festividad (ya dije que era un 24 de diciembre), la jugarreta que acababa de gastarle al Fisco. Pues no hay que esforzarse mucho para llegar a la conclusión de que siendo de carácter progresivo las escalas de las herencias, le resultaba bastante más ventajoso tributar veinte veces sobre otras tantas bases parciales y fraccionadas, que no una sola sobre el total conjunto de los valores de ellas.

Pero la Hacienda Pública, que no parece nunca dispuesta a encajar bromas de mal gusto, debió recelar en su fuero interno que cuatro días más tarde, 28 de diciembre, era la festividad de los Santos Inocentes, fecha, por cierto, muy apropiada para que algún otro despabilado volviera a reírse a su costa y presentar en cualquier oficina, es un suponer, 96 escrituras de donación otorgadas en un solo día, a razón de un cuarto de hora cada una, y sostener de esta manera la procedencia de 96 liquidaciones distintas y fraccionadas, que respondiesen a otros tantos ánimos de liberalidad autónoma que su progenitor tenía. Y para evitar, con la mayor rapidez, otra broma parecida, aprovechó la Ley de 23 de diciembre del propio año sobre «Desgravaciones Tributarias» (también, como puede comprobarse, la Administración se permite algunas humoradas en sus epígrafes) para cortar esos subterfugios y disponer en su artículo 16 (luego recogido en el núm. 3 del art. 153 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 y mantenido actualmente en igual número del art. 63 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967) que: «Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del Impuesto, determinándose los tipos aplicables en función de la suma de todas las bases liquidables.»

Si esta lógica reacción se hubiera contenido dentro de los anteriores límites nada tendríamos que objetar a ella. Tal acumulación de bases (que podrá discutirse únicamente si debería haber alcanzado a un período de tiempo mayor o menor que esos tres años que se dicen) no supondría otra cosa que una justa medida de represión contra unas corruptelas que fomentaban el fraude.

Pero es que la Hacienda, a quien una vez que ha visto el peligro de determinado tipo de «evasiones» «todos los dedos se le hacen huéspedes», aprovechó también la coyuntura de la segunda Ley (la de Reforma Tributaria) para extender el principio de la acumulación de bases, a más de a las donaciones entre sí, a las donaciones y la posterior herencia causada por el propio donante. Para ello, primeramente en el apartado 8 de la repetida Ley de Reforma de 11 de junio de 1964 y más tarde en el artículo 46 del Texto Refundido vigente, dispuso (y citamos este

último precepto) que: «Las donaciones a que se refiere el artículo 63 serán acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de tres años, y se considerarán, a los efectos de determinar el tipo aplicable, como una sola adquisición.»

O sea, que si la idea de represión del fraude fue la que en un comienzo había motivado, justificado y legitimado la necesidad de establecer una excepción concreta a ese principio fundamental de nuestros Impuestos, cual es el de que recaen autónomamente sobre cada acto o contrato diferente que constituyan un hecho imponible, los tecnócratas legislativos—«que se las saben todas»—debieron de temer también (y por eso la excepción fue ampliada) que algún otro listillo estaba dispuesto voluntariamente a morirse antes de transcurridos tres años de haber donado a sus herederos alguna parte de su patrimonio con tal de fastidiar al Tesoro.

Aún hay más: El propio Tribunal Central, al ver que el poder legislativo había tomado cartas en el asunto y en cierto modo le reprochaba la candidez de su anterior doctrina, puestos a ser audaces, no quiso quedarse atrás, y ya que la excepción iba siendo tan amplia que casi afloraba, en el campo de las donaciones, un nuevo principio, como el de la «acumulación de actos», dictó dos revolucionarias resoluciones, que llevan fecha 27 de febrero y 6 de marzo de 1964, en las cuales, luego de unas farragosas lucubraciones sobre la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, con la inevitable cita de la reciente reforma del artículo 1.413 del Código civil y la nueva redacción «sufrida» por el artículo 95 del Reglamento Hipotecario (aunque se le olvidó decir que esa nueva redacción del art. 95 también la «sufrimos» y seguimos sufriendola los Registradores), declaró que teniendo en cuenta que los bienes gananciales no pertenecen por mitad a cada uno de los cónyuges, la donación de ellos tenía que tributar sobre una base única, comprensiva del total valor de lo donado, pasándose de esta manera de aquel incipiente principio de la «acumulación de actos» a este otro, también nuevo, de la «acumulación de sujetos». Con todo lo cual, concluimos por nuestra cuenta, como el elemento básico para señalar el tipo de tributación de las donaciones es el *parentesco* que exista entre donante y donatario, si esos gananciales se donan, por ejemplo, a un sobrino (pariente consanguíneo, que es lo único que cuenta, de uno solo de los cónyuges), hemos de convenir que o bien la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales y de la donación de los bienes que la integran es cambiante, multiforme y versátil, como la *donna mobile* de *La traviata*, o bien, en otro caso, en los textos fiscales deberían venir insertas

unas tablas explicativas para computar de diferente modo que en el Código civil los grados de parentesco, sobre la base de que los hijos, hermanos, sobrinos y hasta yernos y suegras no son creaciones naturales de sus padre y madres respectivos, sino más bien artificiosos productos elaborados sin atribución de cuotas por una hermafrodita sociedad de ganancias con la que están emparentados.

A mí, en particular, ninguna de estas opciones me satisface.

* * *

Me he permitido, antes de entrar en el tema propio de la ponencia, estas disquisiciones, no con un simple afán de divertimento que hiciera algo más llevadera la aridez que sigue, sino para sentar unas consideraciones previas, que creo podrán sernos de alguna utilidad a este respecto.

El fraude fiscal es, indudablemente, una planta que aprovecha el menor resquicio para brotar lozana. Hay que combatirla en forma; pero en unos impuestos eminentemente jurídicos, como los que tenemos a nuestro cargo, no podemos permitirnos tampoco, cegados por el afán de desarraigar las tentativas de evasión, determinadas ligerezas. Quiero decir con ello lo siguiente:

a) Que hemos de someternos todos, liquidadores y contribuyentes, a las «reglas del juego», a los preceptos que estén en vigor en cada caso, porque la seguridad y la legalidad son preferibles a la mera eficacia.

b) Que ante situaciones anormales, en las que se vea que ha quedado abierto un amplio portillo en el sistema, por el cual la evasión afluye en masa, debe promoverse la oportuna reforma legislativa, y ésta, a su vez, restringirse, como norma de excepción, a los supuestos que la motivaron.

c) Que es sumamente peligroso en esta materia hacer aplicación extensiva y por cuenta propia de esas reglas de excepción hasta elevarlas a la categoría de nuevos principios generales, porque al final podemos encontrarnos en un callejón sin salida.

Y dicho todo esto paso de lleno al asunto que hoy se debate.

«TRATAMIENTO FISCAL DE LOS EXCESOS DE ADJUDICACION
EN LAS HERENCIAS»

El primer problema de ámbito general que nos surge al estudiar este tema consiste en decidir si la liquidación de los llamados «excesos de adjudicación» en las operaciones particionales de herencia procede únicamente cuando dichos excesos se declaren por los propios interesados o si esa liquidación es igualmente exigible cuando tales excesos afloran tácitamente por comparación de los valores comprobados, respectivamente, para el conjunto de bienes que, en pago de su haber, se adjudica a cada uno de los herederos.

Autores de tanto prestigio como BAS Y RIVAS (2) y RODRÍGUEZ VILLAMIL (3) mantienen este segundo punto de vista, en tanto que CAMY (4) y RUIZ ARTACHO (5), entre otros, sostienen que esos nuevos valores obtenidos en la comprobación no producen más efecto que el de elevar las bases liquidables de la herencia y niegan rotundamente que las diferencias de valor que, por el juego exclusivo de los comprobados, lleven de menos o de más los herederos respecto del valor, también comprobado, de sus haberes puedan dar lugar a que surja un nuevo concepto tributable, como el de «exceso de adjudicación», por dichas diferencias.

No sé si me he explicado suficientemente, y para dejar más claro el planteamiento de este dilema pongo el siguiente ejemplo esquemático:

Una herencia cuyo patrimonio total consiste en dos fincas (prescindamos de la adición de ajuar de oficio). El causante, viudo, ha dejado instituidos herederos por iguales partes a sus dos también únicos hijos, que llamaremos A y B. En la partición se declara que ambas fincas tienen un valor igual de 10.000 pesetas cada una, y que la finca 1 se adjudica al heredero A, y la finca 2, al heredero B. No hay, por tanto, ningún exceso *declarado*. Hecha la presentación correspondiente, el liquidador, por los medios reglamentarios que procedan, comprueba que la finca 1 vale 60.000 pesetas, y que la finca 2 vale 80.000 pesetas.

(2) *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*. Existen dos ediciones, una publicada en 1948 y otra en 1960, a cada una de las cuales haremos concreta referencia en sucesivas notas.

(3) *Legislación del Impuesto de Derechos Reales, 1941*.

(4) *Repertorio alfabético del Impuesto de Derechos Reales, 1923*.

(5) "Temas del Impuesto de Derechos Reales: El aumento de valor obtenido por la comprobación administrativa de valores a efectos de la liquidación de dicho impuesto, ¿puede originar por sí solo un nuevo concepto contributivo?" Trabajo publicado en el número 313 de esta misma Revista, junio 1954, páginas 521 a 534.

Al liquidarse el impuesto de sucesiones y por aplicación de la conocida norma del artículo 53 del Reglamento (hoy casi transcrita literalmente en el art. 31 del Texto Refundido) de que «en las sucesiones hereditarias, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad... y, en consecuencia, cualquier aumento que en la comprobación de aquéllos resulte... se prorrateará entre los distintos adquirentes o herederos», el liquidador distribuye las 140.000 pesetas comprobadas para el caudal relicto, entre A y B, en proporción a sus haberes, es decir, por mitad entre ambos, y fija, en consecuencia, para cada uno, una base liquidable de 70.000 pesetas, en vez de aquellas 10.000 que ellos habían declarado.

Creo que hasta aquí todos estamos de acuerdo.

Pero BAS Y RIVAS (y voy a referirme sólo a él de ahora en adelante, pues es el que más ampliamente ha expuesto su tesis) dice que con todo ello no ha terminado aún el procedimiento liquidatorio, sino que, a continuación, la Hacienda se percata de que como el heredero B tiene adjudicada una finca cuyo valor se ha *comprobado* que es el de 80.000 pesetas, en tanto que por su haber hereditario—mitad del total de 140.000, también *comprobado* para el caudal relicto—sólo tenía derecho a bienes por importe de 70.000 pesetas, lleva un exceso de 10.000 pesetas de más, que ha de someterse a tributación.

RUÍZ ARTACHO le objeta (y también, por análogas razones, voy a concentrar en él mis citas) que ese presunto «exceso» deriva exclusivamente de la técnica comprobatoria y que múltiples resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central tienen declarado que los aumentos obtenidos en la comprobación, aunque eleven las bases, no alteran la calificación jurídica del acto o contrato, por lo cual con tales medios no es posible extraer del documento un nuevo concepto tributable distinto de la herencia que se declara, como sería ese de los «excesos», asimilados fiscalmente a las cesiones.

Dada la autoridad de las firmas que en este litigio intervienen, ambas tesis contrapuestas han escindido en dos criterios diversos la forma de actuar los liquidadores en algunos casos concretos (sobre todo en aquellos que BAS Y RIVAS, por la patente desproporción de los mismos valores declarados para unas hijuelas en relación con otras, califica de «escandalosos»). Y puedo asegurar que ante unos presupuestos de hecho de características análogas, según la oficina actuante fuese partidaria de uno u otro criterio, se han liquidado o no, a más de lo procedente por la herencia, esos presuntos excesos resultantes de la comprobación,

con graves e irreparables perjuicios para el Tesoro o para el contribuyente, conforme se miren las cosas.

Creo que bien merece la pena adentrarnos en un campo de tanta trascendencia, sobre el que se ha dicho muy poco, para ver si llegamos a unas conclusiones claras.

* * *

El punto de arranque de la teoría de BAS Y RIVAS consiste precisamente en la necesidad, que él estima parentoria, de reprimir el fraude. Según sus propias palabras, el legislador (y, por tanto, el texto legislado) sabe que la mayoría de los procesos divisorios en las particiones hereditarias se han hecho «al revés» de como documentalmente llegan a las oficinas liquidadoras, es decir, que en lugar de practicarse un inventario valorado, obtener de él unos haberes y satisfacer éstos con unas equivalentes adjudicaciones, se parte, siguiendo un orden inverso, de unos lotes y distribución de bienes previamente convenidos entre los interesados a través de diversos acuerdos, componendas y transacciones, con base de lo cual se reconstruye artificiosamente, en retroceso, todo lo demás, valores, haberes y caudal, para dejar ocultas, por medio de una cuidadosa proporcionalidad ficticia, las enajenaciones, renunciaciones y donaciones pactadas, cuya naturaleza jurídica queda, pues, disimulada.

De aquí—sigue diciendo—que la Hacienda, con el fin de evitar esta frecuente deformación de los actos o contratos subyacentes en tales operaciones particionales y dejarlos sujetos al tributo, previene en el apartado 8 del artículo 31 del Reglamento, completado con la referencia expresa que en el mismo se hace al apartado 10 del artículo 9 y al último apartado del artículo 24 del propio Reglamento, que: «Cuando en las sucesiones hereditarias se adjudiquen al heredero... bienes que excedan del importe de su haber en concepto de tal, satisfará el impuesto que corresponda por la cesión de dicho exceso.» (Hoy en día hay que añadir que el art. 43 del Texto Refundido ha introducido bastantes variantes en esta redacción, aunque su contenido y regulación vienen a ser los mismos) (6).

Por todo esto y por otras razones, que ya veremos, el repetido autor considera que esa específica reglamentación de los excesos de adjudicación, dentro de una norma que regula la liquidación de las herencias, ha de entenderse referida a los que pone de manifiesto implícitamente la comprobación de valores, ya que, en otro caso, sobraría. Si hubiera de exigirse siempre que el exceso estuviera declarado para someterlo a tri-

(6) *Obra citada*, 2.^a edición, tomo I, págs. 877 y 878.

buto, esa voluntaria manifestación del contribuyente nos llevaría, por sí misma, sin necesidad de precepto especial alguno, al área de las transmisiones *inter vivos*, o sea, como ahora se dice, al campo de actuación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales.

RUIZ ARTACHO objeta que en materia de herencias el legislador ha optado por aquel criterio de la proporcionalidad o prorrateo (y conste que él es uno de los que lo tachan de un tanto injusto y oportunista), pero que una vez sentado rige con todas sus consecuencias. Y así no le es posible al liquidador, ni legal ni lógicamente, hacer surgir tales excesos del solo hecho de que exista algún aumento de valor en la comprobación, por la sencilla razón de que teniendo que repartirlo proporcionalmente entre los herederos, sigue mantenida la misma proporcionalidad entre el valor comprobado para el caudal y los haberes de cada heredero, que son los que hay que tomar en cuenta, en definitiva, para las liquidaciones, ya que el Reglamento ordena que de las adjudicaciones se prescinda.

Aparte de esto pone una serie de ejemplos, demostrativos, a su juicio, de que es norma general, aplicable a cualquier acto o contrato, la ya dicha de que los aumentos que se obtengan no engendran jamás nuevos conceptos o motivos contributivos distintos a los del negocio jurídico sometido a liquidación.

Así, dice que si en una compraventa se declara un precio y luego la comprobación pone de manifiesto que el valor de lo vendido es muy superior, a pesar de lo tentadora que pudiera resultar para los arbitristas la fórmula de estimar como «donación» ese aumento de valor (ya que podrían razonar diciendo que el «verdadero valor» de los bienes es el obtenido por la comprobación y que si se vendió en menos es que se quiso beneficiar al comprador), no existe oficina liquidadora alguna por él conocida que haya puesto en práctica tal sistema.

Cita, en apoyo de su postura, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de enero de 1933 y 6 de febrero de 1945, que, con referencia al mayor valor comprobado de la aportación hecha por un socio a una sociedad, declararon que tales aumentos no causan aquí más liquidación que la procedente por aportación, sin que pueda apreciarse otra clase de cesión o transmisión fiscalmente distinta (7).

Esos ejemplos puestos por RUIZ ARTACHO y las resoluciones a que acabamos de referirnos siguen sin convencer, sin embargo, a BAS Y RIVAS, que en la segunda edición de su texto, de fecha posterior al comentario de aquél, mantiene, al menos doctrinal y teóricamente, su co-

(7) *Trabajo citado*, págs. 523 y 524.

nocida postura. Bien es verdad que ya ahora expresa ciertas dudas y vacilaciones sobre su aplicación práctica; repite literalmente, pero en letra bastante más pequeña, que han de ser siempre los valores aceptados en la comprobación los que tienen que compararse con el haber de cada heredero, y hasta suprime alguna anterior afirmación rotunda suya, como la de que «si actuara en forma distinta, la Hacienda iría contra sus propios actos» (8).

Aunque sólo traza las líneas generales de su réplica y deja sin tocar varios extremos, creemos entender que los puntos principales en que su pensamiento se apoya son éstos:

Está en un todo conforme en que la mera comprobación de valores no altera la naturaleza jurídico-fiscal de un acto o contrato. Por eso mismo, en una herencia, los aumentos de comprobación que se obtienen tienen que liquidarse dentro de tal concepto, si bien, por una disposición expresa, se prorratan en proporción a los haberes de cada heredero. Han tributado como tal herencia, lo mismo que el aumento de valor de un bien vendido sigue tributando por el concepto de compra.

Pero la analogía que se pretende nada tiene que ver con los excesos que, *a mayor abundamiento*, puedan resultar de las adjudicaciones particionales. Porque de lo que se trata no es de fraccionar el acto de la herencia en sí en dos distintos (herencia y cesión), sino de ver si *además* de esa herencia, además de la transmisión entre el causante y los herederos, que ya ha tributado por el total valor comprobado, esa comprobación pone de manifiesto implícitamente otras transmisiones distintas de heredero a heredero, no sustitutivas parcialmente del concepto de sucesión hereditaria, sino *añadidas* o sobrepuestas a éste y con una entidad independiente, que para nada se interfiere en el campo de la primera.

La doctrina del Tribunal Central no tiene aplicación a este supuesto, aparte de que ya, hoy en día, el artículo 19 del Reglamento (que tiene su antecedente inmediato en el Reglamento de 1927, pero que no venía recogido de igual manera en el del año 1911, que fue el que originó esas dudas, que luego, aunque sólo fuera por inercia, según RUIZ ARTACHO comenta, se siguieron suscitando) previene que en las aportaciones sociales sólo procede liquidar por cesión a la sociedad cuando al constituirse ésta, y «*conforme al valor declarado por los interesados*, algún socio aportase bienes o derechos de mayor valor que el de las acciones o participaciones que... se le reconozcan».

Lo cual, añade de paso, no deja de ser un error lamentable si esto significa que la Hacienda tiene que cerrar los ojos y no pueda ver que

(8) *Obra citada*, 1.ª edición, año 1948, tomo I, pág. 411.

aportando uno de ellos un inmueble declarado en 20.000 pesetas y el otro igual cantidad en metálico, al comprobar que el inmueble dicho vale 200.000 pesetas y que por el pacto estatutario cada uno tendrá igual derecho en la cuota de liquidación, ha habido una transmisión de derechos *de socio a socio* sobre la base de 90.000 pesetas (9).

(9) *Obra citada*, 2.^a edición, tomo I, pág. 461. Teniendo en cuenta que el problema de las aportaciones *in natura* al momento de constituirse las sociedades rebasa el tema propio de este trabajo, he querido sintetizar en los dos párrafos precedentes la opinión de BAS Y RIVAS a este respecto. No está de más, sin embargo, intentar aquí la comprensión más a fondo de su idea, ya que incluso con la cita del texto íntegro quedaría un tanto incompleta y desdibujada.

Con apoyo del único esquemático y "prefabricado" ejemplo que hemos citado (aportación de una finca cuyo valor comprobado difiere notablemente del declarado y aportación de una suma de dinero cuyo valor es invariable), mediante una interpretación literalista y forzada del apartado 3) del artículo 19 del Reglamento, BAS Y RIVAS "transige" con la afirmación de que, para no infringir el principio de que la comprobación de valores no desnaturaliza el acto declarado, dicho precepto impide *fraccionar el acto declarado de aportación del inmueble en dos conceptos fiscales distintos y complementarios: "aportación a la Sociedad" por una base de 110.000 pesetas (importe de la mitad del capital social comprobado que se le reconoce al aportante) y "cesión a la Sociedad" por una base de 90.000 pesetas (exceso hasta las 200.000 en que se comprobó el valor de su aportación)*. Dice textualmente que "*contemplando sólo al concepto liquidable de "aportación", habrá que liquidar al 1 por 100 (hoy al 1,70 por 100 según el núm. 7 de la Tarifa de T. P.) sobre 220.000 pesetas*" (total valor comprobado de ambas aportaciones).

Pero inmediatamente recalca que, *aparte de tal liquidación*, entra en juego el artículo 40 del Reglamento, y como al socio que solamente aportó sus 20.000 pesetas se le reconoce igual derecho en la cuota de liquidación (mitad del capital desembolsado, o sea, 110.000 pesetas) "*podrá no apreciarse la cesión a la Sociedad*, pero lo que no puede negarse es que *si ese concepto no se aprecia, hay que apreciar el otro*" (*cesión del socio aportante del inmueble a favor del otro socio*) en cuanto a las repetidas 90.000 pesetas de diferencia "*aunque sea más gravoso*".

Es la misma línea argumental (liquidación por el concepto de *cesión de socio a socio* "sobreañadida" a la liquidación que antes se practicó por el concepto de *aportación a la Sociedad sobre la total base comprobada*, con lo que este último acto no se "fracciona" ni "desnaturaliza") que, según acabamos de ver, utiliza para fundamentar la liquidación de los "excesos resultantes por comprobación" en las particiones hereditarias.

No obstante, entiendo que en este supuesto del artículo 19 del Reglamento es tan artificiosa la interpretación que se pretende, que el propio autor deja traslucir implícitamente ciertas dudas; acusa, contradictoriamente, al "lamentable error" de redacción del apartado 3) del repetido precepto de los perjuicios "más gravosos" que con ello se originan, y después de apegarse a su letra invoca "el espíritu" de la resolución de 12 de noviembre de 1957, confirmada por sentencia de 28 de febrero de 1959, en la que el caso planteado era totalmente distinto (se trataba de cuatro socios a quienes se le reconocía igual participación social, pero *sólo uno de ellos aportaba bienes*; como es obvio, *de las propias declaraciones* de los interesados resultaba una *cesión de tres cuartas partes* del valor total, que se ordenó tributara por tal concepto, pero aun así con la importante salvedad, que deja en entredicho ese "espíritu" que se invoca, de que *no habían de tributar por el concepto de aportación*).

Pero en materia de herencias, a mayor abundamiento, ningún precepto dice que los excesos hayan de resultar precisamente de los valores declarados, y la comprobación, sin desvirtuar la naturaleza y la especie del tributo que grava la sucesión hereditaria, puede poner de manifiesto que *además de aquélla* existen una serie de convenciones no declaradas; unos «excesos de adjudicación» ocultos que se han convenido; un «acto deducido», en suma, que tiene que ser apreciado por el liquidador y sometido a un tratamiento fiscal distinto.

No vamos a negar que algunas de estas razones de BAS Y RIVAS, dispersas entre varios epígrafes de su texto—y que yo dudo si habré conseguido sintetizarlas con la claridad debida—, producen, *prima facie*, un fuerte impacto. Pues es cierto que hay particiones en las que «se ve» con bastante evidencia que el lote de bienes asignado a un heredero no puede estar, en proporción, de ningún modo con el haber hereditario que pretende representar. Podrá decirse que lo corriente es lo contrario; que incluso, sin pretensiones de engañar al Fisco ni ocultarle maliciosas componendas, es lógico e inevitable que hayan de producirse ciertos desequilibrios, que los mismos interesados reconocen en su fuero interno, pero que no declaran porque no responden a transmisiones propiamente dichas, sino a pequeñas concesiones mutuas en aras de la armonía, o a una supervaloración de determinados bienes por razones puramente sentimentales y afectivas, o a una más conveniente explotación racional de las fincas... Pero todo esto no excluye, repetimos, como verdad sabida, que al socaire de esos pretextos y ocultos bajo sus pliegues navegan también, de cuando en cuando, por cauces subterráneos, negocios jurídicos de la más diversa índole, tales como compraventas, permutas y donaciones, para cuyo contrabando este complejo acto de la partición hereditaria resulta ocasión propicia. El Tesoro, pues, no debería quedar inerte y estaría justificado, ante ese género de peligros que le acechan, procurar a las normas fiscales un sentido que posibilitase su eficacia. Y esta búsqueda es, además, correcta, porque superada la antigua concepción de las leyes tributarias como meramente «penales» u «odiosas»—de donde derivaba su forzosa interpretación restrictiva, o sea, la aplicación del famoso principio *in dubio pro reo* o su equivalente *in dubio contra Fisco*—, hoy en día, como señala NARCISO AMORÓS (10), esa interpretación de las leyes tributarias tiene que

(10) "La interpretación tributaria", publicado en *Revista de Derecho Privado*, enero de 1963, págs. 5 a 25; así como otro trabajo del mismo autor, también publicado en dicha Revista, mayo de 1966, págs. 443 a 462, que lleva por título "Interpretación de las normas tributarias". Tanto en uno como en otro se hace un profundo estudio de esta materia, con referencia en el último de ellos a los artículos pertinentes de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.

ser análoga a la de otras normas, es decir, que los problemas que tal interpretación plantee han de solucionarse, salvo casos muy especiales, aplicando las reglas generales sobre interpretación positiva.

Y puesto que nuestra legislación, al referirse genéricamente a los excesos que se produzcan como consecuencia de adquisiciones *mortis causa*, no los restringe a los valores declarados, *ubi lex non distinguit...*, etcétera. Si, además, el ya citado artículo 19 del Reglamento, en lo que concierne a la aportación de bienes a la sociedad, tuvo que modificarse en el sentido dicho de excluir del área de los excesos liquidables aquellos que sólo resultaran de los valores comprobados y de igual manera ocurre (y esto es una innovación posterior del actual Reglamento de 15 de enero de 1959) en la adjudicación de bienes por disolución de tales sociedades, ambos casos son un supuesto de que *exceptio firmat regulam in casibus non exceptis* (11).

Todas estas reglas de interpretación, con el respeto que infunde su vieja estirpe, pueden venirnos como anillo al dedo para resolver nuestras dudas, máxime si se las rodea de ese prestigio que da al dicente la rancia prosapia de los vocablos latinos con que se pronuncian.

Pero a mí no me parece excesivamente científico y serio traer a colación cualquier aforismo, máxima o brocardo para edificar una tesis, porque sería como echar mano de ese cajón de sastre de los refranes, en el que siempre se encuentra alguno que nos dé la razón. Y así, en contra de lo alegado de que «donde la ley no distingue no debemos distinguir», opongo que no aclarándonos ningún precepto si en los excesos derivados de la partición de herencia esos valores son los declarados o los comprobados hay otro latín, que dice: *semper in obscuris, quod minimum est sequimur*, y en cuanto a lo de que la excepción confirma la regla en los casos no exceptuados, visto que el proceso divisorio y particional de herencia es análogo al de disolución de las sociedades, *ubi est eadem ratio ibi eadem dispositio juris esse debet*.

(11) Ya hemos visto, no obstante, que BAS Y RIVAS propugna la procedencia de liquidar los excesos o desequilibrios resultantes de los valores *comprobados*, incluso en los casos de las aportaciones hechas al constituirse las sociedades, a pesar de la frase "conforme al *valor declarado* por los interesados" que se contiene en el apartado 3) del artículo 19 del Reglamento.

Del mismo modo, y según se verá más adelante, defiende esta misma posibilidad para los excesos, también deducidos exclusivamente de la *comprobación*, en las adjudicaciones de bienes hechas a los socios, al disolverse la sociedad, aunque también el apartado 20) del precitado artículo se refiera expresamente a los "bienes cuyo *valor declarado* rebase el de la cuota a que como tal socio tenga derecho".

De aquí que ni siquiera estas últimas alegaciones que acabamos de hacer por nuestra cuenta bastarían, aunque se admitiesen, para legitimar la integridad de su postura.

En todo caso, como señalan PÉREZ y ALGUER (12), sólo debería recurrirse en la interpretación a esos criterios o máximas tradicionales cuando se haya agotado en vano la investigación de los PRINCIPIOS GENERALES DEL SISTEMA POSITIVO, y aun así, a condición de NO CONTRADECIR NUNCA LAS IDEAS FUNDAMENTALES DE LA LEY DE QUE SE TRATA. Es decir, prevalecen siempre y tienen que respetarse, en una labor interpretativa (y esto también lo recoge la jurisprudencia), aquellos principios que sirven de fundamento al Derecho positivo, los cuales, según explica ROCA SASTRE (13), son como la «sistematización o condensación técnica del ordenamiento jurídico de que se trate en una serie sistemática de bases fundamentales, orientaciones capitales o líneas directrices del sistema».

De todos ellos, ningún otro más trascendente, a mi juicio, en esta materia que estamos tratando, que el básico y fundamental del HECHO IMPONIBLE.

El «hecho imponible»—BAS Y RIVAS mismo así nos lo señala—es el presupuesto de hecho o hecho motor que pone en movimiento a la acción fiscal para, en concurrencia con los demás elementos del objeto tributario, cerrar el ciclo que genera el derecho de la Hacienda a la exacción del tributo y la obligación, por parte del contribuyente, de satisfacerlo. Por vez primera disponemos también ahora de una definición legal, al decirnos el artículo 28 de la Ley General Tributaria, en concordancia con lo que antecede, que «el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria».

El Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no configura los requisitos que hayan de reunir los hechos imponibles sometidos a su imperio; se limita a indicar su respectivo objeto o bien a enumerarlos. Pero el artículo 44 del Reglamento, que sigue vigente a este respecto, dispone taxativamente que «para que sea exigible el Impuesto se requiere la existencia de un hecho que jurídicamente origine el acto sujeto al Impuesto, de una convención expresamente consignada por los contratantes..., de una declaración escrita acreditativa de la transmisión..., o de otro acto que, con arreglo a los principios de derecho, pueda lógica y legalmente deducirse de la intención o voluntad de las

(12) En sus anotaciones al *Tratado de Derecho Civil* de ENNECCERUS-KIPP-WOLFF, 1934-1941, tomo I, pág. 224.

(13) *Instituciones de Derecho Hipotecario*, 2.ª edición, año 1945, tomo I, página 134.

partes, manifestada en las cláusulas o estipulaciones del contrato rectamente interpretadas o acreditada en virtud de prueba documental».

Ni el mero acto de la partición en sí engendra por virtualidad propia el nacimiento forzoso del hecho imponible de los excesos (al modo que, contrariamente, por ejemplo, la adjudicación de gananciales fiscalmente se presupone por el solo hecho de disolverse la sociedad conyugal, aunque tal adjudicación no se materialice), ni en el caso que ahora nos preocupa (el de los «excesos de adjudicación» ocultos) hay convención expresa o declaración por escrito que admita su existencia, sino todo lo contrario, ya que lo que los contratantes afirman es que el valor de los bienes que integran el lote que a cada uno se le atribuye corresponde exactamente a su respectivo haber hereditario.

Descartadas, pues, estas dos primeras hipótesis, sólo nos queda, para poder encuadrar dentro de un hecho imponible a los repetidos excesos presuntos, ver si es posible deducir del desequilibrio que la comprobación de valores ponga de manifiesto, la existencia tácita de una transmisión onerosa, o sea, lo que doctrinalmente se conoce como un «acto deducido».

Este proceso de legitimación de la tesis de BAS Y RIVAS, mediante la aplicación de la doctrina del «acto deducido», sería el único argumento válido, supuesta su viabilidad, para que diéramos nuestra conformidad a tal postura, ya que así ésta respondería y quedaría fundamentada sobre la base de un verdadero principio de Derecho fiscal.

Resulta, por otra parte, bastante curioso que este autor, en su comentario del artículo 53 del Reglamento, al hablarnos del criterio de igualdad en las particiones hereditarias y tratar de poner en entredicho a CAMY y RUIZ ARTACHO, no haga uso abiertamente de esa construcción jurídica, sino tan sólo la insinúe en una nota puesta a pie de página, al comentar ese mismo artículo 44 del Reglamento, que trata conceptualmente del hecho imponible y al cual estamos ahora refiriéndonos. Después de afirmar que el acto deducido es simplemente una consecuencia jurídica apreciada por el liquidador con base de un supuesto de convenciones múltiples en las que, por lo menos una de ellas, no se declara, pero se desprende de las expresamente convenidas, añade literalmente, en la nota a que antes aludíamos: «A veces, esas convenciones el legislador las apunta, convirtiéndolas en preceptos de *ius cogens*. Así—continúa—, en el apartado 10 del artículo 9 nos dice: ‘Cuando en las sucesiones hereditarias se adjudiquen al heredero o legatario bienes que excedan del importe de su haber en concepto de tal, satisfará el impuesto que corresponda por la cesión de dicho exceso...’» (14).

(14) *Obra citada*, 2.^a edición, tomo I, nota núm. 1.217, al pie de la página 842.

Ahora bien: ¿Puede admitirse la procedencia de liquidar los excesos derivados exclusivamente de la comprobación de valores en base de estimarlos como un «acto deducido»?...

Para que el «acto deducido» pueda apreciarse se requiere, en todo caso (y esto lo afirma a renglón seguido el propio tratadista dentro del contexto general de su estudio), a más de una convención expresa (que sería la partición hereditaria, en nuestro caso) y de una intención o voluntad oculta al amparo de sus cláusulas o estipulaciones (adjudicar disimuladamente a un heredero de más lo que otro u otros lleven de menos), «una incongruencia económica derivada del juego de las prestaciones». Y prosigue: «Este es el elemento esencial y más destacado del acto deducido. La *incongruencia* tiene que deducirse precisamente *de lo manifestado* por los interesados, y así, si comprador y vendedor hacen constar que una finca vale diez mil pesetas y a continuación el segundo la cede al primero por cinco mil, se puede apreciar como acto deducido una donación de cinco mil pesetas» (15).

Después de leer este párrafo—remacho otra vez—, que cito *ad pedem literae*, el ánimo más imparcial se queda perplejo. Porque..., ¿qué analogía hay entre el ejemplo que él nos propone y los casos a que nosotros nos estamos refiriendo?... ¿Ni qué incongruencia económica deriva *de la manifestación* hecha en una partición de herencia de que valiendo, a juicio de los intervinientes en ella, el caudal 100.000 pesetas y estando instituido un heredero a partes iguales con otros tres más, se le adjudiquen unos bienes que en el inventario figuran valorados precisamente en 25.000 pesetas?...

Lo único incongruente con tales manifestaciones sería haber valorado esos bienes en otra cifra superior, confesar tácitamente de esta manera que a dicho heredero se le adjudica de más, atribuir esa diferencia a otro coheredero de menos y sostener que aun así el tal exceso no puede liquidarse, porque no se ha pactado expresamente compensación alguna ni estipulado por escrito que haya cesión o tráfago de cualquier género.

Respetada, por el contrario, en las cláusulas particionales la proporcionalidad entre los haberes y la adjudicación de los respectivos lotes, todo según los valores manifestados, podrá llegarse, si se quiere, a una incongruencia económica cuando se opere con los valores comprobados. Pero esos valores y esa incongruencia son por completo ajenos a cualesquiera manifestaciones del documento, y ya hemos dicho y tenemos que repetirlo, con literal y reiterativa reproducción del pasaje de BAS Y RIVAS, que «el elemento esencial y más destacado del acto deducido

(15) *Obra citada*, 2.^a edición, tomo I, pág. 843.

es que la incongruencia tiene que deducirse precisamente *de lo manifestado*».

Esto es así no sólo por una lucubración teórica, sino por disposición legal expresa, ya que el artículo 44 del Reglamento—principio general básico que, como se ha dicho, configura el hecho imponible—exige, en términos taxativos (cosa que BAS Y RIVAS también recalca), que para poder apreciarse un «acto deducido» se precisa que tal deducción derive directamente «de la intención o voluntad de las partes, MANIFESTADA EN LAS CLAUSULAS O ESTIPULACIONES DEL CONTRATO».

Que el apartado 10 del artículo 9 sea una norma de *ius cogens* que encuadre en el estricto concepto de los «actos deducidos» tenemos que descartarlo por falta de uno de sus elementos más esenciales. Querer apreciarla como un supuesto que fuese, aunque no idéntico, en cierto modo análogo, sería mucha osadía, más aún en la legislación vigente, porque la Ley General Tributaria, al tratar en la sección 2.^a del capítulo II, título I, de la interpretación de las normas fiscales, dice de esta manera: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.» Lo cual, como explica el prenombrado NARCISO AMORÓS (16), no es más que una consecuencia de la naturaleza del propio hecho imponible en cuanto crea obligaciones y, asimismo, uno de los preceptos generales de las normas tributarias, sobre todo los de legalidad y reserva de ley.

El alegato de BAS Y RIVAS se esfuma, pues, en un fuego de artificio.

Acepta tan ilustre autor—aunque a regañadientes—el hecho de que la comprobación, por su sola fuerza, no basta para escindir en dos el acto tributario. La permuta, verbigracia, sigue siendo permuta, aunque la igualdad de valores de las prestaciones recíprocas no se mantenga según el expediente comprobatorio. Ese desequilibrio, que surge *a posteriori* y a espaldas de los valores que se declaran, no autoriza a que se fraccione la calificación del negocio, estimándolo como tal permuta sólo hasta el nivel rasante de ambas bases comprobadas y apreciando una donación por el resto a favor de quien lleve ese nivel sobre-elevado. Lo único que ocurre, eso sí, por aplicación de las normas específicas que rigen este impuesto, es que cada permutante ha de tributar como transmisión onerosa sobre las respectivas bases individualizadas de los bienes que adquiriera, aunque una y otra resulten de diferente cuantía, según tales valores comprobados.

(16) En la pág. 454 del ya citado trabajo *Interpretación de las normas tributarias*.

Esto mismo pasa en la tributación de herencia. El hecho imponible, inicialmente sujeto, la adquisición hereditaria, sigue así calificado íntegramente y no se fracciona por el juego de los valores comprobados. El mayor aumento que se obtenga tributa también como herencia, si bien, por aplicación de otras normas específicas, hay que prorratearlo entre todos los herederos.

Pero esto salvaguardado, nos decía BAS Y RIVAS, vienen las adjudicaciones, y para llegar a ellas hemos de tender un puente, que nos traslada al campo de las cesiones mutuas a caballo de esos valores ya comprobados. Ese puente, que así nos lleva a tales conclusiones—sigue su razonamiento—, es una norma que encuadra en los «actos deducidos».

Que ese paso no puede darse creemos haberlo demostrado, porque no admitiendo el «acto deducido», por su naturaleza propia, que se cimente sobre el juego de los valores comprobados, sino tan sólo sobre «la recta interpretación de las cláusulas o estipulaciones», por medio de las cuales «manifiestan» las partes «su intención o voluntad», faltaría aquí tan esencial requisito.

El rechazo de esa posibilidad de «deducir» presuntos excesos de adjudicación en las operaciones particionales de herencia a través de una confrontación de los valores comprobados para cada lote puede apoyarse también con otras consideraciones secundarias, que refuerzan nuestro punto de vista:

Tal, por ejemplo, lo ilógico que resultaría que el apartado 1 del artículo 53 del Reglamento (que es el que proclama el principio del reparto proporcional de los aumentos de valor hallados en las sucesiones) no contenga una salvedad *in fine* que diga que ello habrá de entenderse sin perjuicio de liquidar, además, los excesos de adjudicación que de la propia comprobación resulten. Esa misma declaración se echa de menos en el apartado 1 del artículo 31 del actual Texto Refundido. Por el contrario, tanto los textos legales como los reglamentarios (confróntese núm. 31 del art. 3 de la antigua Ley de 21 de marzo de 1958, número 13 del art. 146 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, igual número del apartado 1 del artículo 65 del actual Texto Refundido y núm. 31 del art. 6 del Reglamento), al regular las exenciones de «excesos de adjudicación» en determinados supuestos de bienes indivisibles o en los que la división no resulte cómoda, no mencionan para nada el que dichos excesos puedan provenir de la comprobación, antes, al contrario, acentúan de tal manera el requisito de la necesidad de su manifestación para que puedan tener entidad fiscal, que incluso se habla en ellos, con deficiente tecnicismo, de «los excesos y diferencias» que unos herederos «deban abonar» a otros por tales adjudicaciones.

Por último, hoy en día, el artículo 43 del vigente Texto Refundido, que es el que se refiere a los excesos de adjudicación que se produzcan como consecuencia de adquisiciones *mortis causa*, al disponer que se liquidarán según las normas establecidas en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha intercalado la significativa frase «en su caso», con la cual da a entender, a nuestro juicio, que no cabe extraer de su contexto ningún excepcional precepto de *ius cogens* alusivo a los valores comprobados.

Si ahora, dejando ya atrás todas esas consideraciones legales, nos trasladamos al plano de hechos concretos y realizaciones prácticas, veremos cómo la tesis de BAS Y RIVAS nos llevaría a unas consecuencias tan absurdas, que no habría modo de superarlas. Y es que, como dijo alguien, «cuando a la lógica la echamos por la puerta se nos mete por la ventana».

Una de las cuestiones que este autor deja en la penumbra, sin plantearla abiertamente, es la que se refiere no ya a tales excesos «deducidos», sino a los propiamente declarados. Es la manifestación que en la escritura se hace, por ejemplo, de que el heredero A tiene adjudicados bienes por importe de 20.000 pesetas más que su haber, las cuales abonará al heredero B, que las lleva adjudicadas de menos. ¿Habrá también que someter a tributación ese exceso estipulado?... ¿O habrá que prescindir de él y estar exclusivamente a lo que resulte, en un sentido o en otro, de la comprobación de valores?...

Parece, en principio, que ante una convención de tal género, suscrita por los mismos contratantes y perfectamente determinada, el liquidador no puede inhibirse, ya que se trata de un hecho imponible sujeto al impuesto y no por deducción, sino por su propia apariencia. Pero como el admitirlo así complicaría aún más las cosas (según veremos luego), BAS Y RIVAS, entre todos los ejemplos que pone de liquidaciones a practicar por excesos, no incluye *ni uno solo* en que un exceso se declare. Esto no obstante, y como de pasada, al comentar el artículo 53 del Reglamento, dice literalmente: «Entendemos que *siempre* han de ser los valores liquidables, o sea, los aceptados en la comprobación, los que tengan que compararse con el haber de cada heredero» (17). La afirmación resulta un tanto ambigua, según el sentido restringido o excluyente en el que quiera tomársela; pero unida a esa omisión intencional de no plantear ni un solo supuesto de exceso declarado hace que nos inclinemos a creer que más bien opina que tales excesos convenidos y manifiestos son irrelevantes y quedan, en todo caso, sustituidos,

(17) *Obra citada*, 2.ª edición, tomo I, pág. 878.

anulados o contradichos por los únicos excesos, para él «verdaderos», que se *deduzcan* por comparación de los valores específicamente comprobados para cada lote.

* * *

Pasemos provisionalmente por alto el quiebro de esa omisión y la quiebra que con tal modo de actuar se produce, y admitamos de momento que ese artificioso «acto deducido» tiene tanta pujanza que llega a «matar» incluso al «acto declarado».

Aun así, llevar esto a la práctica tropezaría con los siguientes problemas:

1.º *Liquidación de la sociedad de gananciales*.—Esta operación, previa a la propia partición hereditaria, siempre que proceda, es otra de tantas cuestiones que BAS Y RIVAS silencia. Cosa un tanto más extraña desde el momento en que si él nos dice que en los procesos divorciosos son frecuentes las transacciones, acuerdos y componendas, que a partir de ellos se reconstruye ficticiamente todo lo demás y que ante tales hechos la Hacienda no puede permanecer impasible y se halla legitimada para gravar los actos que de la comprobación de valores se deduzcan, habrá que admitirse que en la liquidación previa de la sociedad de gananciales pueden también quedar ocultas (y de hecho hasta con más frecuencia) esa serie de cesiones y transacciones, no ya de los herederos entre sí, sino entre el cónyuge supérstite y tales herederos.

Pongamos por caso una herencia a la que concurren la viuda y dos hijos instituidos herederos, éstos por partes iguales, estando integrado el patrimonio, todo de carácter ganancial, por seis fincas, cuyo valor declarado asciende a 80.000 pesetas y el comprobado a 200.000. La viuda renuncia a su cuota usufructuaria (acto no sujeto) y en pago de los gananciales que a la misma le corresponden se le adjudican dos fincas que, según el inventario, valen 40.000 pesetas, pero que en la comprobación hecha arrojan 120.000. Esto verificado, los dos hermanos—sin intervención alguna ya de su madre—se distribuyen el caudal propiamente hereditario y en pago de sus haberes respectivos adjudican al primero, que seguiremos llamando A, tres fincas, con un valor declarado de 20.000 pesetas y comprobado de 60.000, y al segundo, que también llamaremos B, las otras tres fincas restantes, con el mismo valor declarado de 20.000 pesetas, que no han experimentado aumento alguno en la comprobación.

¿Qué liquidaciones procederían en este caso?...

Indudablemente, y por aplicación del principio de prorrateo del

aumento obtenido, los herederos A y B deben tributar por el Impuesto de Sucesiones sobre una base de 50.000 pesetas cada uno. Pero, además, la Hacienda *deducirá*, siguiendo el mismo razonamiento de BAS Y RIVAS, que la viuda lleva un *exceso* de 20.000 pesetas, sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por tal concepto.

Por último, en lo que respecta al heredero A, llevará también un exceso de adjudicación *deducido*, que lo mismo puede cifrarse en 10.000 pesetas (diferencia de valor comprobado entre su haber teórico de 50.000 pesetas y el de las dos fincas que se le han atribuido), que en 20.000 pesetas (diferencia de valor que lleva de menos su hermano B en el remanente que queda después de la presunta cesión a favor de la madre), y aún parece más lógica esta segunda hipótesis y más consecuente con los preceptos legales aplicables al caso y con la propia manifestación de los interesados, si se tiene en cuenta que la liquidación de la sociedad de gananciales es acto «previo» a la partición de herencia y que en esta última partición no pueden, por tanto, jugar valores de bienes «anteriormente cedidos», que aminoran el total partible entre ambos herederos.

¿No da ya la sensación de que con todo esto se descubren demasiados «excesos deducidos» y se practican «excesivas» liquidaciones?...

2.º *Diversidad de medios comprobatorios*.—El artículo 80 del Reglamento enumera una serie de medios comprobatorios, de los cuales únicamente son de aplicación obligatoria y preferente los tres primeros. De todos los demás pueden utilizarse los que se quieran y en el orden que se elijan. A mayor abundamiento, siempre que el valor que se *declare* sea superior al que resulte de la comprobación, aquél es el que ha de servir de base, es el valor que se reputa *verdadero* para girar las liquidaciones, por venir así establecido en el artículo 88 del Reglamento.

De todo lo cual, conjugado con la aplicación del sistema de los «excesos de adjudicación» *deducidos*, resultaría:

a) Que según los diversos medios de comprobación empleados variaría, no ya la cuantía de las bases liquidables (que esto ocurre siempre), sino hasta la persona obligada al pago. Porque muy bien pudiera ocurrir que comprobado por «deducción» que el heredero A llevaba un exceso, si se hubiese utilizado otro sistema de comprobación distinto habría resultado que el exceso lo llevaba el heredero B o que no lo llevaba ninguno, pues, por rara coincidencia, ambos lotes segúan equiparados.

b) Que con unas bases comprobadas inferiores podría devengarse más impuesto que con otras, también comprobadas, de superior cuantía.

Así, cuando el tributo a satisfacer en concepto de exceso por el mayor desequilibrio comparativo que provoquen esas bases menores, suponga más que el aumento del impuesto de sucesiones sobre unas bases mayores, con las cuales, en cambio, esos desequilibrios o excesos no se produzcan o sean de mínima cuantía.

3.º *Adjudicación de bienes de valor fluctuante.*—El ejemplo más conocido de todos es el de las acciones, participaciones y demás títulos mobiliarios de análoga naturaleza, cuya cotización puede sufrir, a veces en cortos períodos de tiempo, grandes oscilaciones en baja o en alza.

Cuando en el caudal relicto se inventarían bienes de esta naturaleza, los herederos se los distribuyen según el valor real que tengan en el momento de hacerse la partición, criterio, además, que es el que legalmente debe seguirse, conforme se deduce del artículo 1.074 del Código civil.

No obstante, la fecha en que falleció el causante es la que determina, a todos los efectos y sin que se requiera el cumplimiento de ningún otro requisito, el devengo del Impuesto de Sucesiones (art. 29 del actual Texto Refundido), por lo cual han de referirse a ella los valores determinantes de las bases tributarias por tal concepto. Hasta aquí todo es lógico y congruente con el sistema, puesto que la Hacienda, ateniéndose a la verdadera naturaleza del hecho imponible, que es la sucesión *mortis causa*, actúa sobre éste, con independencia de que se lleve o no a cabo ni cuándo el otro acto, fiscalmente no sujeto, de la partición. Por eso mismo, y según el juego de los artículos 2, 8 y 31 del propio Texto Refundido, las liquidaciones se giran sobre la base de la partición ideal de cada causahabiente en el valor comprobado del caudal relicto a la fecha del óbito y prescindiendo de las adjudicaciones que, en su caso, los herederos hayan realizado.

Pero lo que ya no sería lógico ni congruente es exigirles a éstos que hayan de atenerse en tales adjudicaciones a la proporcionalidad que resulte de ese mismo valor, retroactivamente comprobado, único «verdadero», según BAS Y RIVAS, que desenmascara los presuntos excesos, ya que pudiendo ser, como hemos dicho, muy diferente, en más o en menos, al que hayan alcanzado los títulos mobiliarios al momento de su adjudicación, ello iría contra toda legalidad y contra toda justicia.

4.º *Partición hecha por comisario.*—Dispone el artículo 1.057, párrafo primero, del Código civil que «el testador podrá encomendar por acto *inter vivos* para después de su muerte la simple facultad de hacer la partición a cualquier persona que no sea uno de los coherederos». A mayor abundamiento, el artículo 1.061 del propio Código determina

que «En la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie».

Estas normas imponen al comisario la obligatoriedad de satisfacer íntegramente el importe del haber correspondiente a cada heredero mediante la adjudicación de bienes específicos incluidos en el inventario. Como dice ROCA SASTRE (18), el comisario es un simple órgano particional, que debe concretarse a delimitar, precisar o declarar qué parte de bienes del patrimonio relicto deben formar el lote en que cristaliza cada cuota hereditaria. *No puede* (fuera del caso prevenido en el artículo 1.062 o incluso del que recoge el párrafo segundo del art. 1.056 —también aplicable a él por analogía, según resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado de 23 de julio de 1925—, supuestos, además, exentos de tributar, según el núm. 13 del apartado 1 del artículo 65 del vigente Texto Refundido) *sobrepasar esos límites* configurando una hijuelas discordantes con el valor de los respectivos haberes hereditarios, porque ello implicaría un *acto de enajenación* de determinados bienes sobre los cuales *es manifiesto que carece de todo poder dispositivo*.

Supóngase, pues, que el comisario, ateniéndose estrictamente a sus funciones, formaliza el inventario, practica el avalúo de los bienes que lo integran conforme a su leal saber y entender y adjudica éstos en absoluta equivalencia a la cuantía de los derechos de cada heredero. La partición así verificada causa estado, *obliga a que los herederos la respeten y pasen por ella*, confiere a éstos la propiedad exclusiva de aquellos bienes que les hayan sido adjudicados y puede incluso, sin necesidad de ningún otro requisito sustantivo, inscribirse en el Registro de la Propiedad.

Sin embargo, si el liquidador se atiene a ese criterio, que nosotros repudiamos, se vería casi siempre en la precisión de apreciar «excesos de adjudicación» derivados del desequilibrio, punto menos que inevitable, de la distinta incidencia de los valores comprobados, para lo cual habría que admitir necesariamente que el comisario, en contra de lo que la propia naturaleza del cargo le atribuye, ha provocado una serie de enajenaciones.

Cierto que el apartado 1 del artículo 7 del mismo Texto Refundido (concordante con el 41 del Reglamento) dice que «Los impuestos que regula esta Ley se exigirán... prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez o eficacia»

(18) *Obra citada*, tomo II, pág. 478.

del acto o contrato liquidable, lo cual, por otra parte, se fundamenta en la doctrina de los actos propios.

Pero es que en el supuesto que ahora estamos contemplando, las consecuencias serían de otra índole mucho más grave: para nosotros, el fenómeno, totalmente inaceptable, es el hecho de que la Hacienda, sin intervención alguna de los herederos en el documento particional, sin voluntad manifiesta o deducida *de las partes*, sin actuación alguna de cualquier sujeto de la relación jurídico-fiscal, someta a gravamen un *presunto contrato de cesión onerosa de bienes entre heredero y heredero*, por la simple presunción de que así «resulta» de «traducir» a su lenguaje de valores comprobados lo hecho unilateralmente por el comisario.

Creo que esto no es admisible. Porque, como ya dejó establecido el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 22 de febrero de 1949, «el precepto que contiene el artículo 41 del Reglamento del Impuesto tiene su obligado y necesario complemento en el artículo 44 del propio Reglamento, según el cual para exigir el impuesto se requiere *la existencia* de un acto o convenio expreso o deducido *de la voluntad de los contratantes*, es decir, que ante un acto nulo o anulable podrá practicarse la liquidación prescindiendo de sus defectos formales o intrínsecos; pero primero *es necesario que exista tal acto o contrato*, puesto que si no ha llegado a existir, o sea, en los casos claros de inexistencia, tal liquidación no podrá tener lugar».

* * *

Si, a mayor abundamiento, llegásemos a la conclusión (que yo veo clara) de que los excesos de adjudicación expresamente declarados han de tributar siempre, porque la Hacienda no puede prescindir a su antojo de sujetar a gravamen una convención de este género estipulada documentalmentemente, que da derecho a uno de los contratantes a exigir del otro una suma de dinero en compensación de la cesión confesada, querer compatibilizar todo esto con la teoría de los «excesos deducidos» nos llevaría a conclusiones harto peregrinas:

Donde el heredero A dijese que llevaba adjudicado de más, la Administración liquidaría por ser un exceso declarado; pero como, al propio tiempo, podía «deducir», por los valores comprobados, que llevaba de menos, liquidaría también por el exceso al heredero B, su contrario. A lo mejor resultaba que todos los herederos, por el juego conjunto de ambas clases de excesos, llevaban de más, aunque entonces pudiese opinar cada uno que si los otros llevaban de más, es que él llevaba de menos. O bien deduciríamos que la hipócrita viuda, que decía conformarse con sólo parte de sus gananciales y renunciaba al

resto, pretendía en realidad, muy disimuladamente, levantarse con el santo y la limosna, lo cual tampoco quitaba, por eso de que los hijos no podían ir contra sus propios actos, el girarles a éstos unas cuantas liquidaciones por la parte que ellos mismos reconocían que su madre les había cedido.

Yo creo que BAS Y RIVAS, aunque no llegó a contrastar con todas estas consecuencias prácticas el alcance de su postura, algo debió barruntar, sin embargo, acerca de ellas cuando en la segunda edición de su obra intercala esta significativa frase: «Reconocemos que en la práctica esa labor—se refiere, naturalmente, a la comparativa de los valores comprobados—tropieza con muchísimas dificultades...» Y aún añade, para quitarle el entusiasmo a algún incondicional devoto: «A veces, es imposible de realizar cuando la comprobación es global, todo sin perjuicio de que en ocasiones supone un trabajo que no compensa los beneficios que al Tesoro puede reportar» (19).

Tal vez fuese porque, obsesionada por la idea del fraude, quiso encontrar a todo trance una salida para solucionar esos casos de ficticias equivalencias de valores declarados verdaderamente «escandalosos», como con razón decía (20). Pero montar toda una teoría de principios con genéricas declaraciones de «actos deducidos» para remediar algunos

(19) Ello no obstante, el “criterio de autoridad” de tan ilustre tratadista sigue influyendo notoriamente en la técnica liquidatoria de algunas Oficinas (no muchas, por fortuna), que a veces se encuentran así ante situaciones verdaderamente paradójicas o con resultados que, de llevarse a la práctica, darían lugar a liquidaciones que no podemos menos de calificar como “lesivas” para el contribuyente.

(20) Este pragmático (y por ello mismo peligroso) deseo de “represión del fraude” se sobrepone en ocasiones de tal modo a cualquier consideración crítica, que en él se fundamenta, sin más, la admisibilidad del remedio. Véase, por ejemplo, el trabajo de PEDRO LUIS SERRERA CONTRERAS (publicado en el número 456 de esta misma Revista, septiembre-octubre 1966, págs. 1229 a 1254), titulado “División material, división horizontal, división de comunidad y disolución de sociedad”. En el epígrafe que trata de “Cesación de comunidad mediante adjudicación de los distintos bienes a los socios o comuneros”, se afirma que cualquier exceso tributable que aquí resulte “es el que se aprecia en los valores declarados y no el resultante de la comprobación administrativa, la cual afecta a veces a los distintos bienes con un rigor muy diverso”. Pero a renglón seguido y sin otra explicación añade: “Este criterio no impide apreciar el exceso conforme a los valores comprobados, siempre que tenga cierta notoriedad o evidencia.”

Como puede verse en nuestra nota a pie de página que sigue, la influencia de la postura que BAS Y RIVAS adopta en este mismo problema es evidente. Sólo que este último, a más de buscarle un fundamento (aunque para nosotros sea desacertado), no comparte esos *dos criterios* antagónicos e irreconciliables en un plano *teórico*, sino que opta por la incondicional procedencia del último de ellos (apreciación, en todo caso, de los excesos resultantes a causa de la comprobación), si bien, como acabamos de ver, reconozca las dificultades con que tropieza en la práctica.

supuestos patológicos, ya hemos visto que puede llevarnos a infringir muchas normas directrices del sistema y a engendrar, si no como en el caso de las donaciones, que al comienzo de este trabajo citaba, una sociedad de gananciales hermafrodita, sí, al menos, la inseguridad y el confusionismo. En suma, el mismo mal que quería atajarse: la arbitrariedad y el «EXCESO» (21).

Por fortuna, la reciente Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, en el mismo artículo 24, a que ya nos hemos referido, por el que prohíbe la extensión analógica del hecho imponible más allá de sus términos estrictos, ha puesto en nuestras manos un instrumento que puede servirnos para amputar esos casos escandalosos y extremos.

Me refiero al párrafo 2 de tal artículo, que dice textualmente: «Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial, en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.»

No se trata ya, por tanto, de una simplista norma automática de *ius cogens*, que haya de aplicarse automáticamente por el liquidador sin ponderar las concretas circunstancias del caso.

Es, por el contrario, un precepto excepcional, un procedimiento flexible, una delicada operación quirúrgica, que contempla situaciones extremas, requiere siempre la prueba de unos análisis previos, no apareja perjuicios indiscriminados y permite la intervención del contribuyente en todo ese proceso. Reúne, pues, cuando se ponga en marcha, garantías

(21) Téngase en cuenta que BAS Y RIVAS lleva a sus últimas conclusiones esta tesis. Hemos citado en páginas anteriores el supuesto de disolución de sociedad como otro en los que este autor (pese al rotundo contexto del último párrafo del apartado 20 del art. 19 del Reglamento) afirma que pueden apreciarse excesos derivados exclusivamente del desequilibrio de los valores comprobados. Es precisamente aquí (*obra citada*, 2.ª edición, nota núm. 865, al pie de la pág. 562 del tomo I) donde, apoyándose en su especial concepción acerca de la compatibilidad entre la regla genérica del “prorratio” de valores comprobados para las herencias y la apreciación *a posteriori* de “excesos deducidos de la misma comprobación”, dice textualmente: “Aunque sólo se refiere a las sucesiones hereditarias, consideramos que el artículo 53 del Reglamento es de aplicación a todos los procesos divisorios; y partiendo de este supuesto...”, cuando la comprobación ponga de manifiesto ese desequilibrio “si se tratara de una herencia” a más de lo tributable por tal concepto “por aplicación del apartado 10) del artículo 9.º”... “habría que girar otra liquidación”... “por el concepto de cesión”. Si en vez de ello se trata de una disolución de sociedad, “no alcanzamos a comprender la diferencia de criterio”.

Lo mismo da a entender (*obra y tomo últimamente citados*, pág. 582), consecuentemente, que procede aplicar tratándose de disolución de comunidades.

dadera naturaleza jurídica del acto liquidable, a la cual debe plegarse el impuesto, según previene el apartado 1 del artículo 7 del Texto Refundido.

Para desentrañar esa naturaleza jurídica y dejar fijado, en consecuencia, el ámbito al que la comprobación administrativa debe ceñirse en esta materia tenemos que examinar el verdadero alcance de dos palabras de las que tanto hemos usado y abusado hasta ahora, cuales son «adjudicación» y «exceso», así como la combinación resultante de ambas: «exceso de adjudicación».

La palabra «adjudicación», gramaticalmente, no significa otra cosa que la acción por virtud de la cual se entrega una cosa a determinada persona. Trasladada esta acepción a un plano jurídico, aislada como un microbio en el laboratorio del Derecho, desconectada de todo antecedente o causa que la origine, la simple entrega de un bien a un sujeto poco nos dice y muchas dudas nos plantea. Por no poner más que dos modelos típicos, que han de servirnos, además, de punto de arranque de nuestro razonamiento, veamos éstos: si el deudor, en pago de su deuda, conviene con su acreedor en adjudicarle un bien determinado y dar por saldada aquélla, la propiedad de ese bien concreto se habrá desplazado, a cambio de una suma de dinero anteriormente percibida, desde el primitivo sujeto que antes la ostentaba, hasta ese otro que ningún derecho tenía anteriormente sobre ella: habrá operado, en suma, al modo de una especie de compraventa, cuyo precio se confiesa pagado por medio de la extinción del débito.

Pero si en una comunidad de bienes se llega a la disolución y para satisfacer su haber se adjudican determinados inmuebles a un copropietario, ese nítido traspaso de titularidades desde un dueño antiguo a otro propietario nuevo, mediante precio, no se produce, sino que lo único que con tal disolución se provoca es una especie de concreción o condensación de la amplia titularidad objetiva y preexistente en el comunero (limitada, en cambio, subjetivamente, por la concurrencia conjunta de los demás cotitulares) en una titularidad restringida a los bienes adjudicados en concreto, pero excluyente de cualquier otra concurrencia de sujetos, ganando de esa manera, por así decirlo, el adjudicatario en intensidad lo que pierde en extensión de su antiguo derecho.

ROCA SASTRE (22), refiriéndose a la situación de indivisión del patrimonio relicto de la herencia, o sea, al derecho hereditario en abstracto, dice que esa situación encuentra su fin cuando tiene lugar la *adjudicación* de los bienes concretos o singulares que la integran, entre los propios herederos, en pago de sus respectivos haberes hereditarios. Y aña-

(22) *Obra citada*, tomo II, pág. 456.

de que, en su virtud, se produce una transformación o metamorfosis de aquel derecho o titularidad sobre la universalidad del patrimonio hereditario, en un dominio, derecho o titularidad ordinaria, normal o corriente, sobre cada una de las cosas singulares o cuotas indivisas de las mismas integrantes de la herencia.

Vemos, pues, en resumen, que la «adjudicación», en términos generales, atribuye un bien, ora transfiriendo, ora transformando, pero que en su seno lleva siempre implícita una petición de principio, es decir, una causa, un título, un preexistente convenio o derecho de la más diversa índole, que la motiva y que condiciona las consecuencias que derivan de su naturaleza multiforme.

Por otra parte, si la palabra «exceso» se aplica para designar aquello que rebasa, sobra o pasa más allá de la medida o regla, lo mismo el apartado 8 del artículo 31 del Reglamento y el apartado 10 de su artículo 9, al referirse a «los bienes que se adjudiquen al heredero... y que excedan del importe de su haber en concepto de tal», que actualmente el artículo 43 del Texto Refundido, cuando nos habla de los «excesos de adjudicación que se produzcan como consecuencia de adquisiciones *mortis causa*...», contemplan unas adjudicaciones que no responden al módulo o proporcionalidad entre el haber hereditario y la atribución concreta de bienes por tal concepto, o sea, que no tienen su origen directo e inmediato en el título sucesorio, aun cuando surjan con ocasión de él, sino en otro título o presupuesto de índole muy distinta. De aquí también la necesidad de que el legislador nos indique cuál haya de entenderse que sea esa causa o título jurídico, no declarado por los herederos, que motiva tal exceso de adjudicación extrahereditaria, sobre todo si, como aquí ocurre, quiere que se someta a un tratamiento fiscal unitario. Para ello dicta una norma que obliga a que el liquidador lo califique, en todo caso, de «cesión o transmisión onerosa», en la cual el importe numérico de lo que un heredero lleve de menos desempeña la función de precio de la transmisión operada a favor de aquel que lleva de más, presuponiendo (aunque tampoco se diga esto en el documento) que el primero lo ha percibido o deberá percibirlo en metálico a cambio de lo que cede. Tal es, a mi juicio, la estricta finalidad y la necesaria razón de ser de una norma que BAS Y RIVAS entiende, por el contrario, en un sentido muy diferente. Precepto necesario decimos porque, de otra forma, la tipificación del acto que engendra el exceso quedaría a la libre apreciación de los distintos liquidadores, quienes podrían presuponer así, cada uno según sus preferencias, los más diversos títulos, y entre ellos (así llega incluso a apuntarlo el propio autor que acabamos de citar) el de donación o cesión gratuita de uno a otro coheredero.

Ahora bien, ¿qué es, y aquí radica precisamente el nudo de la cuestión, lo que el heredero llamado A, que lleva de menos, ha transmitido *previamente* al heredero B, que lleva de más, para que el lote de bienes atribuidos a este último se declare que lleva consigo un exceso de adjudicación o una adjudicación excedida?...

Porque ya hemos visto que toda adjudicación necesita apoyarse en un derecho, y todo derecho es un título preexistente, y sería invertir el orden cronológico en el que jurídicamente se producen las cosas decir que el exceso de adjudicación, lo adjudicado extrahereditariamente, es causa de la transmisión, cuando estamos viendo que constituye precisamente una consecuencia de ésta.

El heredero al que se le adjudicó de menos no tiene, antes de procederse a la distribución de los bienes, más que una cuota sobre el patrimonio relicto, un derecho hereditario en abstracto, y por ello, lo único que ha podido ceder, que ha podido transmitir onerosamente al otro coheredero para que le sirva luego de base en la adjudicación es una parte de su derecho, una porción de la misma cuota hereditaria universal que él tenía. De aquí nuestra opinión de que tampoco podemos fijar como base liquidable de la transmisión que antecede al acto de adjudicación la diferencia entre los valores comprobados para los bienes que se adjudican en concreto, porque tales adjudicaciones son subsiguientes y ponen fin al haber conjunto que, por título de herencia y por título de cesión, legalmente presupuesta, exhibe el heredero a quien se le atribuye el exceso.

Estimo, a este respecto, que la Hacienda Pública debe ser lógica hasta sus últimas consecuencias con los postulados que implanta, y si el título que propugna para los excesos de adjudicación es el de una cesión onerosa, y si, como hemos visto, esa cesión no es, ni puede serlo, de unos bienes en concreto, porque todavía la adjudicación no se ha llevado a cabo, sino que se trata de cesión de parte de un haber hereditario, a la cual la adjudicación *le seguirá luego* como la sombra sigue al cuerpo, tendremos que convenir que la base liquidable para la repetida «cesión», que todo exceso de adjudicación implica, habrá de fijarse en función de la misma base comprobada para el haber hereditario de que se trata. Así, en el ejemplo que antes poníamos de una herencia con un valor declarado total de 40.000 pesetas, que ha de repartirse por iguales partes entre dos herederos concurrentes, si en la partición se manifiesta que el segundo, a quien ya conocemos por el sobrenombre de B, lleva un exceso de 2.000 pesetas en lo adjudicado, quiere decirse que si tiene tal adjudicación sobrepasada es porque admite implícitamente que a más de su haber hereditario, el otro coheredero, conocido por A, ha renunciado a su favor o le ha transmitido una parte o cuota

de su correlativo haber, que al cifrarse en 2.000 pesetas representa exactamente la décima parte de tal haber declarado.

Si entonces la Hacienda comprueba que el caudal relicto vale 160.000 pesetas, o sea, cuatro veces más que el valor que se había declarado, como ese nuevo valor comprobado para el total caudal se prorratea entre los respectivos haberes de los herederos, estos haberes sufrirán, por la comprobación, un aumento también del cuádruplo, es decir, se cifrarán, en nuestro ejemplo, en 80.000 pesetas para cada uno, y la cesión de la décima parte del haber que motivó la adjudicación en más, excedida o sobrepasada, para B aumentará automáticamente, de la misma manera, cuatro veces, transformándose las 2.000 pesetas que se declararon para ella en 8.000 comprobadas, única forma de que esta última cifra siga representando aquella décima parte del haber hereditario cedido, al que nos referíamos.

Tenemos que imbuirnos estas ideas, no destacadas suficientemente por los comentaristas, de que *la partición en sí y la adjudicación* de los bienes que integran cada uno de los lotes *son irrelevantes* para el Fisco, se trata de *actos «no sujetos»*, y que lo que se grava con el Impuesto de Sucesiones no es la adquisición de unos determinados bienes, sino que, como dice el artículo 24 del Texto Refundido (y otros muchos preceptos, tanto de él como del Reglamento, lo confirman), la base la constituye el verdadero valor de la «participación» individual de cada causahabiente, es decir, su derecho hereditario en abstracto, y de aquí (no por otras razones, como la de cortar el camino a la defraudación, según la mayoría creen) el establecimiento de la norma del prorrateo del aumento de valor obtenido, como también la de distribución, igualmente proporcional, en su caso, del valor atribuible a los bienes no sujetos, exentos o bonificados. Porque todo ello no deja de ser una consecuencia lógica de la propia naturaleza de la sucesión *mortis causa* a título universal, que es la que tributa.

Luego vendrá la metamorfosis, la condensación o cristalización de lo abstracto, de la cuota, del haber, mediante una atribución de bienes concretos, *pero sin que esto último sea un propio acto transmisivo*, sino especificativo o determinativo, que, por su propia naturaleza, no está llamado a tributación alguna.

Por todo ello, siempre que el exceso se ponga de manifiesto a causa del sobrevalor declarado para el conjunto de bienes que integran uno de los lotes adjudicados en el proceso particional hereditario, habrá que presuponerse que *antes* se ha operado «inter partes» *una cesión onerosa de parte del haber del otro coheredero a quien se le adjudica de menos*, una transmisión de derechos cuya base liquidable ha de estar, res-

pecto al valor comprobado que se atribuyó al estricto haber hereditario del heredero que lleva de más, en la misma proporción que se encuentran los valores declarados para una y otro.

Con una expresión bastante pintoresca, pero muy gráfica, dice RUIZ ARTACHO que así como en todos los negocios jurídicos sometidos a tributación, en general, el aumento del valor comprobado repercute exclusivamente sobre el que adquiere los bienes concretos de que se trata (norma que rige incluso para las donaciones, en las que, pese a estar equiparadas fiscalmente a las herencias, cada donatario satisface el impuesto por el valor liquidable comprobado de lo que reciba), en materia del impuesto sucesorio no rige el dicho marinerio de que «cada palo aguanta su vela» (23).

En las herencias no hay que mirar ya al valor de lo adjudicado, pues el artículo 53 del Reglamento (y hoy el art. 31 del Texto Refundido) prescinde de las adjudicaciones y mira tan sólo al «haber» o «participación» de cada heredero. Este criterio, que el mismo autor califica de anómalo, lo explica, como antes apuntábamos, por el temor que siente la Hacienda de que si entre los coherederos existe alguno que deba contribuir por un tipo de tributación más alto que los demás, sea a él precisamente a quien se le adjudiquen los bienes que, por su renta catastral o líquido imponible o por otras circunstancias, tengan o puedan tener un menor valor comprobado, o bien, por su situación o naturaleza, se hallen exentos o bonificados.

BAS Y RIVAS y otros muchos comentaristas comparten una opinión análoga.

Pero creo haber demostrado que esto no es así, que no hay anomalía alguna ni desviación temerosa, sino que, en consonancia con el hecho tributario que la misma Ley define como objeto del Impuesto sobre las Sucesiones y en perfecta concordancia con el carácter no transmisivo de la partición y de la adjudicación hereditarias, el gravamen recae sobre los respectivos derechos patrimoniales «en abstracto» de los causahabientes, que constituyen el título originario de sus adquisiciones por herencia.

Estos mismos fundamentos son los que, a mi juicio, provocan, igualmente, que el valor comprobado para el conjunto de los bienes que integran el lote que se atribuye a un heredero tampoco haya que mirarlo ni arrimar a él vela alguna que no le es propia, sino entender que la causa o título que provocó ese exceso, mediante la cesión onerosa legalmente calificada, radica en un previo convenio o transacción, que consiste en *disminuir un heredero la exigibilidad íntegra* de su haber, a cam-

(23) Trabajo citado, pág. 525.

bio de aumentarla en igual cuantía, respecto de él, otro. En suma, es la renuncia *a la efectividad* de parte de su derecho hereditario en abstracto hecha por un heredero en favor de otro, lo cual fiscalmente equivale a una transmisión de una parte alícuota de tal haber. Y como con esos haberes se opera y son el substrato del gravamen, sigue sin aplicarse el marinero refrán y continúa vigente, también para los excesos, el principio de la proporcionalidad o prorratio. Los bienes concretos, que después resulten adjudicados e integrados en el lote, serán un *totum revultum*, concreción, cristalización o metamorfosis del doble derecho, a título de herencia y a título de cesión de parte del haber de otro coheredero, que el adjudicatario ostenta, pero irrelevantes e inútiles a los fines de fijación de la base.

Por esto mismo, tanto el párrafo 8 del artículo 31, como el párrafo 10 del artículo 9, ambos del Reglamento, no se refieren *a los bienes* adjudicados a un heredero que excedan del importe de su haber en concepto de tal, sino a las «adjudicaciones de bienes» (conjunta y globalmente consideradas) que «excedan de dicho importe», y con mayor precisión aún, el artículo 43 del Texto Refundido cita tan sólo a los «excesos de adjudicación» que se produzcan como consecuencia de adquisiciones *mortis causa*; por eso, a renglón seguido, los dos preceptos que primeramente hemos mencionado puntualizan, no que el impuesto se devengará por la «cesión de tales bienes», sino por la «cesión de dicho exceso», y por la misma razón concluyen que esto deberá entenderse «sin perjuicio de que todos los herederos abonen el impuesto correspondiente a la *transmisión hereditaria del mismo exceso*, con cuya última frase, aunque un tanto incorrectamente, indican que el valor comprobado que ha de estimarse para fijar la base liquidable de la cesión que un exceso presupone debe integrarse dentro de la base o valor prefijado, según el sistema de prorratio, para todos y cada uno de los herederos, en orden al gravamen de sus derechos hereditarios respectivos.

Tomar aisladamente, por el contrario, la hijuela del heredero que declara un exceso y enfrenar el valor comprobado de los bienes concretos que la componen con ese otro valor teórico que se había asignado a su «participación individual» mediante la repercusión proporcional del aumento obtenido en la comprobación del total conjunto de la masa hereditaria, sería contraponer dos términos heterogéneos, que no admiten conjugación posible. Porque cualquier comparación que se intente entre «haber hereditario» y «lo que excede de él» exige una mutua interdependencia entre el significado que previamente se haya atribuido a uno y otro concepto, interdependencia que sólo se hará posible cuando ambos sean resultantes de un criterio valorativo análogo.

Reproduciendo la fórmula específica mediante la cual acostumbran declararse los excesos, tomemos este sumario ejemplo:

ADJUDICACION AL HEREDERO B

Asciende su haber a 20.000 ptas.

Y para pago del mismo se le adjudican:

a)	La finca 1 del inventario, que vale	7.000 "
b)	La finca 2 del inventario, que vale	6.000 "
c)	La finca 3 del inventario, que vale	4.000 "
d)	La finca 4 del inventario, que vale	5.000 "

Total adjudicado a este heredero 22.000 ptas.

Y siendo su haber hereditario de 20.000 "

Lleva un exceso (de adjudicación) de 2.000 ptas.

(Que abonará al heredero A, quien lo lleva adjudicado de menos.)

Ese «exceso», cuyo valor hay que comprobar, es, matemáticamente hablando, la *diferencia* existente entre el *importe comprobado* del haber o participación individual del heredero B en la herencia de su causante (sustraendo) y el *total atribuible* al mismo (minuyendo). Si para fijar aquél tuvo que prescindirse, por imperativo legal, del valor comprobado en concreto para las cuatro fincas que se le adjudican y obtenerlo en función de la cuota o parte proporcional que al heredero corresponde, como tal, en el valor comprobado para toda la masa hereditaria (sea ésta menor, igual o incluso mayor que el obtenido para las repetidas cuatro fincas), en la comprobación del valor del conjunto «haber + exceso», que integra el minuyendo, tendrá que aplicarse a los dos términos que componen esa suma el mismo método. Seguir otro sistema nos llevaría a un resultado carente de sentido. Sería algo así como querer hallar mediante una resta directa la diferencia que existe entre cuatro horas y media expresadas decimalmente (4,50 horas) y tres horas y cuarto sexagesimalmente escritas (3,15 horas).

En resumen: diferencia entre «haber hereditario» y «parte proporcional del total valor del caudal que se confiesa detraído» en beneficio exclusivo del heredero de que se trate, cesión onerosa a su favor de esa diferencia y «exceso de adjudicación» subyacente en todo ese proceso múltiple son términos de idéntico significado fiscal a los efectos de fijación de la correspondiente base liquidable.

* * *

Si en cualquier rama del Derecho conviene verificar la validez de las normas que se proponen mediante su confrontación con la realidad concreta de los múltiples supuestos de hecho para los cuales proyectan aplicarse, tal conveniencia deviene más imprescindible en el campo de un impuesto jurídico como el que nos ocupa, ya que éste traduce tales hechos a cifras concretas, opera sobre ellas y obtiene, en consecuencia, resultados cuantitativamente mensurables.

Hemos de partir del postulado (que, en todo caso, el inderogable principio de la seguridad jurídica reclama) de que hay que adoptar un criterio general único, válido para todas las variantes que se planteen, en cuanto a este problema de determinación del valor comprobado, que ha de servirnos para fijar la base liquidable de los excesos.

Partiendo, pues, de este principio y respetando, igualmente, la premisa (fundamentada ya en la primera parte) de que sólo los desequilibrios dimanantes de los valores declarados provocan el que fiscalmente pueda apreciarse dicho concepto de «exceso de adjudicación», veamos una vez más, aun a riesgo de incurrir en notorio abuso, cómo jugarían, sobre una serie de ejemplos numéricos, esas normas (diferencia entre valores declarados o diferencia entre los comprobados para el conjunto de bienes que integran cada hijuela), que hasta ahora habíamos conceptualmente rechazado para determinar el *cuánto* del exceso. Veamos también, en iguales casos, el modo de comportarse la norma que proponemos de aumentar la cuantía que el exceso arroja, según los valores declarados, en la misma proporción que el total declarado para la herencia (o, consecuentemente, el del haber hereditario «en abstracto») haya aumentado por causa del expediente comprobatorio (24).

Supuesto numérico que se plantea

Sea el esquema inicial (como siempre y para mayor simplificación) el de una herencia a la que concurren dos herederos, A y B, instituidos por iguales partes.

Los bienes inventariados (a los que identificaremos con letras minúsculas para evitar confusiones de cifras) son los que a continuación

(24) A los efectos de este trabajo conviene advertir que siempre que nos hayamos referido o, en lo sucesivo, nos refiramos al valor del “caudal relicto”, “caudal hereditario”, “total de la herencia”, “bienes inventariados” y otras expresiones análogas, han de entenderse en un sentido restringido, como referidas, exclusivamente, al “caudal partible” que forma el conjunto de los “haberes hereditarios”, sin inclusión de aquellos otros bienes legados específicamente a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia para los cuales no rige la norma del prorrateo conforme previene el apartado 2) del artículo 31 del Texto Refundido.

se expresan, con sus respectivos valores, declarados y comprobados, siguientes:

		<i>Declarado</i>	<i>Comprobado</i>
Bienes del inventario	a)	12.000	13.000
	b)	9.000	12.000
	c)	39.000	45.000
	d)	21.000	25.000
	e)	6.000	15.000
	f)	33.000	50.000
		120.000	160.000

Según ya hemos dicho, los herederos A y B pueden distribuirse entre sí los anteriores bienes sin que el concepto fiscal de «exceso de adjudicación» se produzca, equilibrando los *valores declarados* de ambas hijuelas de cualquiera de estos modos:

Ya sea adjudicando al heredero A los bienes a), b), c) = 60.000 declaradas, y adjudicando al heredero B los bienes d), e), f) = 60.000 declaradas (o viceversa).

O ya sea adjudicando al heredero A los bienes a), b), e), f) = 60.000 declaradas, y adjudicando al heredero B los bienes c), d) = 60.000 declaradas (o viceversa).

Ante cualquiera de estas fórmulas, la Administración presume que al equilibrarse los valores declarados, tanto A como B llevan adjudicaciones equivalentes a sus haberes respectivos, es decir, exactamente iguales, o sea, 80.000 comprobadas cada uno.

Quiere decirse que para la Hacienda Pública, y a los efectos de concluir que en estos casos no existen excesos de adjudicación tributables, se admite que:

$$\begin{aligned}
 [a) + b) + c)] &= 80.000 \text{ comprobadas.} \\
 [d) + e) + f)] &= 80.000 \text{ comprobadas.} \\
 [a) + b) + e) + f)] &= 80.000 \text{ comprobadas.} \\
 [c) + d)] &= 80.000 \text{ comprobadas.}
 \end{aligned}$$

Tomemos ahora una serie de variantes en las que el «exceso de adjudicación» se produzca fiscalmente a causa de un *desequilibrio de los valores declarados*.

Primera variante

Un caso «límite» sería aquel en que al heredero A se le hubieran adjudicado la totalidad de los bienes inventariados, o sea, el conjun-

to $[a) + b) + c) + d) + e) + f)]$, cuyo valor declarado ya hemos dicho que es 120.000, y el comprobado, 160.000. ¿No resultaría completamente absurdo que hubiera que liquidar ese exceso, *ateniéndose a los valores declarados*, sobre una base de 60.000, cuando «se está viendo» que el coheredero B ha cedido *todo* lo que tenía derecho a adjudicarse, y ese *todo* se acaba de comprobar que vale 80.000?... ¿No lleva acaso el heredero A adjudicado de más *otro tanto* equivalente al importe de su haber (comprobado en 80.000), o sea, que el resto, *exactamente igual*, hasta las 160.000 comprobadas para la suma del inventario, lo adquiere como *cesión onerosa*?...

Sin llegar a estos extremos, recordemos que cuando al heredero A se le adjudicaban los bienes $[a) + b) + c)]$ no se producía exceso. Pues bien, si ahora le sobreañadiésemos *la mitad indivisa* del conjunto de las demás fincas inventariadas $[d) + e) + f)]$, ¿no llevaría adjudicado de más un importe equivalente *a la mitad* del haber del otro coheredero cedente, es decir, 40.000 comprobadas y no las 30.000 que obtendríamos de comparar los valores declarados?...

Resulta, pues, que para este y otros casos análogos NO ES ADMISIBLE EL CRITERIO DE FIJAR LA BASE LIQUIDABLE DEL EXCESO EN FUNCION DE LOS PROPIOS VALORES DECLARADOS.

Segunda variante

Adjudiquemos al heredero A el conjunto de bienes $[a) + b) + c) + d)]$, y puesto que en la anterior variante hemos rechazado el criterio de los valores declarados, intentemos operar ahora *con los valores comprobados* resultantes para cada hijuela.

El valor comprobado de lo adjudicado a A sería: $[a) (13.000) + b) (12.000) + c) (45.000) + d) (25.000)] = 95.000$, y como su haber hereditario comprobado es 80.000, llevaría un exceso de 15.000.

Sin embargo, del juego de los propios valores declarados resulta que ese heredero A *manifiesta* que sólo tiene derecho a un haber hereditario de 60.000 y al propio tiempo confiesa que los bienes que se le han adjudicado ($[a) (12.000) + b) (9.000) + c) (39.000) + d) (21.000)]$) valen 81.000, es decir, que tiene 21.000 de más. ¿Cómo podemos sostener, pues, que la base de tributación para el exceso sean tan sólo las 15.000 comprobadas?...

Por tanto, en este y otros supuestos similares NO RESUTA APROPIADO EL CRITERIO DE FIJAR LA BASE LIQUIDABLE DEL EXCESO EN FUNCION DE LOS VALORES COMPROBADOS.

Tercera variante

Visto lo que hasta aquí ha ocurrido puede argüirse que la Administración, haciendo uso de su especial prerrogativa, optaría por el valor más alto, o sea, por el resultante de los valores comprobados en la variante primera y por el declarado en la variante segunda.

Aunque esta solución implica ya por sí misma una contradicción insalvable (cual sería la de que en una hijuela en que el exceso aparece subsumido dentro de la propia adjudicación hereditaria, sin desintegración posible de los elementos que componen uno y otra, tendrían que adoptarse, en ciertos casos, como mayores valores, los comprobados para los haberes y los declarados para los excesos), propongamos un último ejemplo:

Véamos al comienzo del supuesto numérico inicial que si al heredero A se le adjudicaban los bienes *a)*, *b)*, *e)*, *f)*, y al heredero B se le adjudicaban los bienes *c)*, *d)*, NO SE PRODUCIA EXCESO fiscalmente apreciable, porque equilibrados los valores declarados de cada una de ambas hijuelas (60.000), la Hacienda Pública presuponía que, tanto uno como otro, habían percibido el equivalente de sus respectivos haberes hereditarios comprobados (80.000).

Pero supóngase que, por mutua conveniencia, al heredero A se le sobreañade *la mitad indivisa* de las fincas correspondientes a B.

Los valores declarados y comprobados, respectivamente, para lo adjudicado a A serían:

	<i>Declarado</i>	<i>Comprobado</i>
<i>a)</i>	12.000	13.000
<i>b)</i>	9.000	12.000
<i>e)</i>	6.000	15.000
<i>f)</i>	33.000	50.000
Mitad indivisa de } <i>c)</i>	19.500	22.500
	<i>d)</i>	10.500
	90.000	125.000

Conforme a los valores declarados, pues, A llevaría un exceso de 30.000 sobre su haber hereditario (60.000), y conforme a los comprobados, dicho exceso sería de 45.000 sobre el aludido haber (80.000). Parece obvio que la base liquidable del exceso de adjudicación se fijaría en esas 45.000 comprobadas, *por ser valor superior* al que resulta del juego de los declarados.

Y, sin embargo, ¿no es cierto que habíamos dicho que si al heredero B se le adjudicaban íntegra y exclusivamente los bienes *c)* y *d)* no se producía exceso alguno y la Hacienda admitía que el total de lo percibido por él—y, en consecuencia, también para A los restantes bienes a éste adjudicados—equivalía al importe de su haber hereditario?... ¿No es cierto, igualmente, que si ahora B recibe tan sólo *la mitad indivisa* de dichos bienes—cuya otra mitad se la adicionamos a la hijuela de A—, percibirá la mitad que antes, equivalente a la mitad de su haber hereditario?... ¿O es que la mitad que le queda no es idéntica a la mitad que cede y ambas sumadas no arrojan el mismo total de antes?...

Pues si el *haber comprobado* de B era de 80.000, lo que en este caso tomará de menos y, por tanto, A llevará adjudicado de más, será un equivalente a 40.000, no esas 45.000 que habíamos obtenido, cifra esta última con la cual quienes nos «excederíamos» seríamos nosotros.

En consecuencia, TAMPOCO ES VALIDO EL CRITERIO DE FIJAR LA BASE LIQUIDABLE DE LOS EXCESOS EN FUNCION DEL MAYOR VALOR QUE RESULTE DE LOS DECLARADOS O DE LOS COMPROBADOS.

* * *

Quiérase o no, el único camino que conduce a una solución uniforme, válida para cualquier supuesto, lógicamente argumentada y matemáticamente aceptable es, por pura paradoja, el de «la ficción». Ficción que en el ejemplo numérico del inventario del cual habíamos partido consistiría en atribuir, *a todos los efectos que se deriven en orden a las adjudicaciones*, a aquellos seis bienes que lo componían los valores imaginarios del siguiente recuadro:

<i>a)</i>	16.000
<i>b)</i>	12.000
<i>c)</i>	52.000
<i>d)</i>	28.000
<i>e)</i>	8.000
<i>f)</i>	44.000
	160.000

Así tendremos que ya sea adjudicando a A los bienes *a)* (16.000), *b)* (12.000), *c)* (52.000) = 80.000, y a B los bienes *d)* (28.000), *e)* (8.000), *f)* (44.000) = (80.000) (o viceversa), o ya sea adjudican-

do a A los bienes *a*) (16.000), *b*) (12.000), *e*) (8.000), *f*) (44.000) = 80.000, y a B los bienes *c*) (52.000), *d*) (28.000) = 80.000 (o viceversa), no existe exceso.

También tendremos que en lo que hemos denominado «primera variante», al adjudicarle a A la totalidad de los bienes inventariados, como la suma de valores del anterior recuadro asciende a 160.000 (doble del valor comprobado de su haber), la base de su exceso será de 80.000.

Y de análogo modo, si se le adjudican los bienes [*a*) (16.000) + *b*) (12.000) + *c*) (52.000)] *más la mitad indivisa de* [*d*) (14.000) + *e*) (4.000) + *f*) (22.000)], llevará adjudicado un total de 120.000, con un exceso de 40.000 sobre su haber comprobado.

En la «segunda variante», el valor de lo adjudicado a A, conforme a las cifras «supuestas» en el propio recuadro que antecede, sería: [*a*) (16.000) + *b*) (12.000) + *c*) (52.000) + *d*) (28.000)] = 108.000, y como su haber hereditario comprobado es 80.000, llevaría un exceso de 28.000, no inferior, como antes ocurría, al de 21.000 resultante de los valores declarados.

Por último, en la «tercera variante», operando con los propios valores dichos, lo adjudicado a A sería:

	<i>a</i>)	16.000
	<i>b</i>)	12.000
	<i>e</i>)	8.000
	<i>f</i>)	44.000
Mitad indivisa de	<i>c</i>)	26.000
	<i>d</i>)	14.000
		120.000

con una base liquidable para el exceso de 40.000, igual a la mitad del importe de su haber comprobado (80.000), que es la que estimábamos correcta.

Si ahora nos fijamos en esos valores que, *para los efectos de apreciar si existe o no exceso de adjudicación tributable, así como para determinar, en su caso, la cuantía de éste*, hemos asignado en el recuadro a los bienes singulares que componen el inventario, notaremos en seguida que cada uno de ellos representa el propio valor que para él se declaró más un tercio de sí mismo.

Así, al bien *a*), cuyo valor declarado era de 12.000, le hemos asignado un valor de $12.000 + 4.000 = 16.000$.

A *b*), declarado en 9.000, le hemos asignado un valor de $9.000 + 3.000 = 12.000$.

Etcétera.

Ese módulo de aumento es exactamente el mismo que antes habíamos obtenido en el expediente comprobatorio para el conjunto del caudal partible, pasando en éste de un valor declarado de 120.000 a uno comprobado de 160.000 = 120.000 + 40.000 (tercio de sí mismo).

Además, en la práctica, los propios interesados nos darán ya en el documento particional, sean cuales fueren las distintas variantes de adjudicaciones por las que opten, el importe de la suma, conforme a los valores declarados, de cada hijuela.

En resumen, que, como ya habíamos anticipado desde un plano conceptual, queda también ahora numéricamente demostrado que para fijar la base liquidable de un exceso de adjudicación expresamente declarado (o directamente «deducido» del juego de los propios valores que se declaran) HABRA DE INCREMENTARSE EL VALOR DECLARADO RESULTANTE PARA DICHO EXCESO EN LA MISMA CUANTIA EN QUE, PROPORCIONALMENTE, EL VALOR DECLARADO PARA EL CAUDAL HEREDITARIO PARTIBLE RESULTO AUMENTADO A CONSECUENCIA DE LA COMPROBACION.

Esto se obtiene por medio de una simple regla de tres:

Llamando al valor declarado del caudal hereditario partible C.D., al valor comprobado del mismo C.C., al exceso que resulta de los propios valores declarados E.D. y a la base que debemos asignar a este último X, tendremos que:

$$\frac{X}{E. D.} = \frac{C. C.}{C. D.} \quad \text{de donde} \quad X = \frac{E. D. \times C. C.}{C. D.} \quad (25)$$

* * *

(25) También puede formularse así:

$$X = \frac{C. C.}{C. D.} \times E. D.$$

De esta última manera se simplifican las operaciones a realizar en todos aquellos supuestos en que sean varios los herederos que declaren llevar excesos.

Efectivamente: si *dividimos* primero el *valor comprobado del caudal hereditario partible* (C. C.) entre el *valor declarado* para él (C. D.), obtendremos el coeficiente de aumento experimentado por este último. Bastará luego ir multiplicando sucesivamente los *valores declarados para cada exceso* por ese *coeficiente* y obtendremos las respectivas *bases comprobadas* de las liquidaciones a girar por tal concepto.

Sea, por ejemplo, una herencia en la que tres de los herederos instituidos, a quienes llamaremos A., B. y C., declaren llevar unos excesos de adjudicación de 12.000, 5.000 y 6.300 pesetas, respectivamente. Si el valor declarado para el

Se dirá que esta solución es un tanto artificiosa y que mediante ella se opera con unos valores «imaginarios», «ficticios», los cuales no representan ni los que los interesados declaran ni los que la Administración ha comprobado para cada uno de los bienes específicos.

Piénsese, no obstante, que esa «ficción» no la proponemos nosotros, sino que arranca de un imperativo legal:

Ya hemos visto que el Impuesto de Sucesiones (por las razones que sean) se fundamenta en la presunta «participación individual» de cada uno de los herederos, «con independencia absoluta de los bienes que se le adjudiquen», de tal modo que es obligado «prorratear» entre ellos «cualquier aumento que en la comprobación de los bienes resulte», por «*haber de entenderse*» que la partición se ha hecho siempre «con estricta igualdad».

La anterior ficción se mantiene, como también creemos haber probado suficientemente, para el caso de que el valor *declarado*, en cuanto a los bienes que se adjudican a un heredero, sea igual al valor *declarado* resultante para su haber estrictamente hereditario, aunque los comprobados de uno y otro no concuerden (salvo incoacción del expediente especial de declaración de fraude de Ley del párrafo 2 del art. 24 de la Ley General Tributaria, a que ya hemos aludido).

¿Cómo no va a mantenerse de igual modo esa ficción del prorrateo para fijar el valor de un concepto fiscal, el del «exceso de adjudicación», cuyo significado no es otro que aquello que «excede» o «sobrepasa» lo comprendido en las ficciones que le preceden?...

Desde el mismo instante en que la Administración consienta que dos hechos imponible (la transmisión hereditaria y la cesión onerosa de bienes), cuyas normativas fiscales responden a contrapuestos principios (valor del «derecho a la participación», en el primero, y «valor del bien adquirido», en el segundo), se ofrezcan a su análisis amalgamados en un conjunto de «adjudicación global, ambivalente e indiscriminada», resulta imposible aplicar a ese *totum revultum* unos y otros principios.

total caudal partible fue de 400.000 pesetas y el comprobado de 940.000, operáramos de este modo:

$$\frac{940.000}{400.000} = 2,35 \text{ coeficiente de aumento experimentado.}$$

Exceso declarado de	A.	12.000	×	2,35	=	38.200,	base comprobada.
"	"	"	B.	5.000	×	2,35	= 11.750, "
"	"	"	C.	6.300	×	2,35	= 14.805, "

Conviene advertir que, a fin de obtener unas bases con errores inferiores a una unidad, el cociente de la división primeramente indicada debe seguirse aproximando en tantos números decimales, si antes no es exacto, como cifras tenga el mayor de los excesos que se declaren, más una.

Téngase en cuenta que si la tan repetida norma de prorratear el aumento obtenido deviene inexcusable para determinar cuál sea «el verdadero valor comprobado» de las «participaciones hereditarias individuales» sometidas al Impuesto sobre las Sucesiones, en función misma de aquélla habrá de hacerse aflorar a la superficie tributaria la cuantía de lo que constituye el resto del mencionado conjunto inescindible que forma la adjudicación en pago del «haber-exceso».

Usando de un símil, no por vulgar menos válido, diríamos que esa dicotomía que por algunos se pretende (repercusión proporcional del aumento para saber hasta dónde «se hereda» y cómputo exclusivo del valor comprobado de los bienes que integran el lote para saber desde dónde «se adquiere onerosamente») sería lo mismo que buscar el modo de poder teñirse de negro los átomos de hidrógeno, y de rojo los átomos de oxígeno, de un vaso de agua.

Otro caso muy distinto supondría aquel en el cual después de haberse concretado el lote de bienes adjudicados a un heredero en pago de su haber y por un valor equivalente al mismo se dijera que, a más de ello, se le adjudicaba en exceso otro bien, otra serie de ellos o ciertas partes indivisas de los mismos plenamente individualizados. Aquí, sí: escindido el total proceso en dos adjudicaciones sucesivas e independientes objetivamente delimitadas, la cesión recaería sobre unos bienes específicos, cuyo valor comprobado integraría la base de ella. Tal vez hubiera convenido que esta concreción se exigiera siempre, pero, en todo caso, se trata de un problema *de lege ferenda* ajeno a nuestros propósitos.

No quisiéramos silenciar, en cambio, algunos otros reparos que, al menos a primera vista, pudieran también formularse a esa solución que hemos propugnado para fijar la base de los excesos subsumidos dentro de las propias adjudicaciones hereditarias.

Así, cuando el valor del exceso declarado sea el real (caso frecuente si la suma pactada como compensación se aplaza y el heredero cedente exige la garantía documentada de su crédito), parece excesivo que ese valor verdadero pueda llegar a sobrepasarse a causa del aumento obtenido en la comprobación del caudal partible.

Del mismo modo, si ese mayor valor comprobado, en virtud del cual se determinarán las bases, proviene exclusivamente (o en su mayor parte) del aumento sufrido por los valores declarados para los bienes que forman el lote adjudicado al heredero *que lleva menos*, diríase que ello pugna con la consecuencia de que por tal causa también resulte *aumentada* la base de la cesión *para el heredero que declaró llevaba adjudicado de más*.

En relación con el primero de estos dos supuestos piénsese, no obstante, a modo de inciso, que el simple hecho de que la cifra reconocida como «compensación a percibir» sea la que realmente se *adeude*, no entraña que necesariamente haya de ser la misma en que se valoró el *exceso*. El heredero cedente puede haber recibido ya parte de la compensación pactada (lo cual también suele ocurrir) y entonces no tendrá inconveniente en que figure tan sólo como valor de dicho exceso *el resto pendiente de pago*.

Pero lo que ahora, en términos ya generales, interesa más resaltar es el hecho de que ninguna de las anomalías expuestas podrá imputarse al sistema que defendemos y con ello a la Hacienda, ya que derivarían exclusivamente de la incongruencia y mutua incompatibilidad de los datos aportados por los propios interesados. Porque si éstos no declaran *qué bienes concretos* de los de la hijuela del cesionario se le adjudican a éste en pago de su participación en la herencia y qué otros en el concepto de exceso, o sea, por causa de la cesión convenida, el único dato con que el liquidador cuenta es la confesión tácita de que los respectivos valores de ambos hechos tributarios presentan una relación determinada, es decir, que el valor de lo cedido (parte que se detrae al derecho del otro coheredero) es tantas veces mayor o menor que el valor correspondiente a su estricto haber hereditario. Si entonces, mediante una comprobación adecuada, los valores de esos haberes hereditarios aumentan, no vemos razón alguna objetiva para que esa relación con el nuevo valor comprobado que haya de asignarse a la cesión no se mantenga.

Porque si se admite el aumento obtenido en el haber y se defiende a ultranza la intocabilidad del valor declarado para el exceso, el coeficiente de relación entre uno y otro variaría totalmente, confesándose así que el único dato, repetimos, que al liquidador se le ofreció para discriminar dichos conceptos, o sea, la proporción entre el total adjudicado, el importe del derecho hereditario y la cuantía de lo cedido a título oneroso, era falso.

Renúnciese entonces a la incongruencia de los propios actos, no quieran extraerse defectos legales de manifestaciones equívocas y búsquese remedio por otros caminos.

Bien pueden ser algunos de éstos:

a) Si el valor que quiere declararse para el exceso de adjudicación es el real, declárese también el verdadero valor de los bienes inventariados.

b) Si, por el contrario, se desea mantener para éstos unos valores declarados inferiores a los reales (a resultas de los que en la comproba-

ción se obtengan) aminórese, en igual proporción, la cifra resultante para el exceso.

c) Finalmente, si se prefiere, aún puede optarse por otra tercera solución, que reiteradamente venimos apuntando: concrétnese en el lote total del heredero que lleva adjudicado de más qué bienes o partes indivisas de ellos se le atribuyen en equivalencia de su estricto haber hereditario y cuáles otros se le sobreañaden o adjudican en exceso.

Digamos, pues, a modo de conclusión de esta última parte, que el método que hemos propuesto para fijar la base liquidable de los excesos de adjudicación resultantes del desequilibrio de los valores declarados, a más de superar los graves inconvenientes que con otros sistemas se originan, fuerza, en cierto modo, a que los contribuyentes planteen ante la Administración un cuadro de hechos impositivos más homogéneo, compatible y claro.

Ventajas, por cierto, nada despreciables en una materia que ya de por sí es harto propicia al confucionismo a causa de la escasez e imperfección de las normas que la regulan.

* * *

Quedan sin estudiar aún muchos otros problemas.

Tal sería el que se refiere al tipo de tributación aplicable a esos excesos cuando la herencia recae sobre bienes inmuebles y muebles. ¿Habrá de estarse para estos efectos a la naturaleza de los que se adjudican en bloque al heredero-cesionario?... Si, aun así, los que componen la hijuela de éste son bienes de una y otra clase, ¿se habrá de observar lo que dispone el artículo 12 o tendría que aplicarse por analogía lo que preceptúa el artículo 44, ambos del Texto Refundido?...

También, por ejemplo, la duda, relacionada en cierto modo con la anterior, de si procede y en qué forma se limitaría a los inmuebles el recargo del 20 por 100 a que se refiere el artículo 72 del propio texto legal.

Las exenciones, ahora ampliadas, que se recogen por el apartado 13 del número 1 del artículo 65 en cuanto a los excesos y diferencias que unos herederos deben abonar a otros por las adjudicaciones de bienes que se produzcan, en virtud de lo dispuesto en los artículos 821, 829, en el párrafo segundo del artículo 1.056 y en el primero del 1.062 del Código civil.

O el de aquella otra exención, totalmente nueva, del último párrafo del artículo 43 del repetido Texto Refundido, concedida para el exceso que pudiera existir cuando, en cumplimiento de las disposiciones testa-

mentarias del causante, se adjudique al cónyuge viudo el usufructo de la totalidad del caudal, y a los hijos legítimos la nuda propiedad.

Etcétera.

He aquí, pues, que el un tanto ampuloso título de «Tratamiento fiscal de los excesos de adjudicación en las herencias», con el que encabezé este modesto trabajo, se ha quedado reducido a un tímido ensayo de terapéutica de algunos de sus síntomas patológicos, siquiera sean los más llamativos.

Pido perdón por ello; pero antes de poner el último punto viene a mi memoria un antiquísimo verso, que dice de esta manera:

*Procure siempre acertalla
el honrado y principal;
mas si la acertare mal,
defendella y no enmendalla.*

Hecha exclusión del segundo adjetivo, porque lo de «principal» no cuadra, quisiera recoger tan sólo aquello de la honradez de intención que he tenido en procurar algún acierto.

Ello no obstante, si otras opiniones más autorizadas que la mía demuestran que ando equivocado, prometo anticipadamente que, haciendo caso omiso del maquiavélico consejo de la última estrofa, no habría de «defendella», sino «enmendalla».

Seminario de Derecho Hipotecario
de Extremadura

Ponente: GABRIEL HORTAL SÁNCHEZ
Registrador de la Propiedad