

Temas del Impuesto de Derechos reales

El aumento de valor obtenido por la comprobación administrativa de valores a efectos de liquidación de dicho impuesto, ¿puede originar por si solo un nuevo concepto contributivo?

Con una seguridad y una firmeza dignas de mejor suerte, el Reglamento vigente del aludido tributo inicia el capítulo en que regula la base liquidable, sentando (art. 60) el principio de que el Impuesto recae sobre el *verdadero valor* que los bienes y derechos tuvieron el día en que se celebró el contrato o se causó el acto.

A pesar de tan rotunda afirmación (que reitera en otros artículos, como los 80 y 81), ello no podía sostenerse. Aun recurriendo en todo caso de transmisión de bienes al medio extraordinario de comprobación, el de la tasación pericial, no podría decirse con toda seguridad que el valor así obtenido coincidía exactamente con el verdadero valor o con el precio en que los interesados estimaron (lo confesaron o no) los bienes; pues no estando previamente sometidos a tasa, las transacciones están reguladas por la oferta y la demanda, y en ellas influyen siempre las circunstancias de lugar, tiempo y situación de los interesados, imponderables, la mayor parte de ellos, que la Administración no pudo tomar en cuenta, al menos en concreto.

Por ello, el mismo texto reglamentario tiene después que admitir o reconocer (art. 61 y otros) que lo del *verdadero valor*, no pasando

de ser un buen deseo, es algo convencional, y que para el Impuesto se estima o se considera como tal al mayor valor que resulte al comparar, en la llamada comprobación de valores, el declarado por los interesados con el obtenido por aplicación de los elementos o medios de comprobación pertinentes, en cuyo examen no debemos entrar.

Pocas veces, en verdad, el valor declarado supera al fijado por la Administración. En algunas más coinciden uno y otro. Y lo más frecuente u ordinario es que el valor comprobado o fijado por el Fisco sea mayor que el declarado o confesado por los interesados, y que por ello aquél sea aceptado como base de las liquidaciones, pasando a constituir lo que en la técnica llamamos el «valor liquidable».

Cuando esto último sucede surge lo que también en la práctica liquidadora se llama un «aumento de valor», obtenido en o por la comprobación administrativa de valores, o sea, una diferencia en más, resultante de la comparación entre el valor declarado por los contribuyentes y el fijado en la repetida comprobación. ¿Y puede nacer de aquí, en todo caso, un hecho, o presupone un acto constitutivo de ocultación punible? ¿Qué otra resonancia o repercusión puede aquello tener en la liquidación del Impuesto de Derechos reales?

Por lo pronto esa presunta disminución u ocultación de valor, aun cuando se hubiere recurrido deliberadamente a la simulación, no constituye en el orden penal ordinario delito alguno de falsificación, como resolvió el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de mayo de 1927.

Tampoco en el aspecto fiscal, dentro del Impuesto que se considera, constituye acto punible o sancionable en ningún caso, cualquiera que sea la entidad de la ocultación del valor si el contribuyente, ya espontáneamente o ya en virtud de requerimiento, presenta alguno de los medios de comprobación (art. 223, núm. 3, del Reglamento). Y aun no dándose este supuesto, siempre existe un margen del 25 o del 10 por 100 del valor declarado, según los casos, no rebasándose el cual no incurre el contribuyente en multa alguna por ese motivo, por muy rebelde o recalcitrante que sea.

No podemos detenernos en examinar aquí aquellas medidas que ha tiempo se establecieron (y que hasta el presente dieron poco fruto), intentando atajar, en cuanto a inmuebles se refiere, las ocultaciones de valor. Me refiero a las insertas en el artículo 29 de la Ley y 228 de su Reglamento, por los que se concede derecho al Estado

de adquirir aquellos bienes inmuebles en que la ocultación punible del valor exceda del 25 por 100.

Pero aparte de lo antes expuesto, creo puede sostenerse que los repetidos aumentos de valor por la comprobación no causan una agravación o mayor dureza en las liquidaciones que hayan de practicarse, ni tampoco nuevos conceptos o motivos contributivos distintos a los del negocio jurídico sometido a liquidación.

Para convencernos de que así ocurre en la práctica, vamos a examinar someramente algunos de los más importantes negocios jurídicos de transmisión de bienes que con gran frecuencia son objeto de liquidación en nuestras oficinas.

Comencemos por la compra-venta: En ella existen (o pueden existir, no hay que olvidar que es contrato consensual) sendas transmisiones de bienes: una, la de la cosa vendida a favor del comprador, y la otra, la del precio, en que el adquirente es el vendedor. Ambos son apreciados por el Impuesto a que nos referimos, el que sujeta a tributación la primera y declara exenta la segunda (art. 6, núm. 6, del Reglamento). Esto último pasa tan desapercibido en la práctica, que los liquidadores nunca formulamos expresamente la oportuna exención, a menos que el pago del precio se constate en documento distinto al de la compraventa.

Hay que admitir que en la recíproca transmisión que la compra-venta presupone están equilibrados o nivelados (valga la frase) los valores de los bienes que cada parte recibe, o sea, que el valor de lo que se vende y su precio son idénticos, o lo que es igual, que son una y la misma cosa. Así se admite en la práctica liquidadora, y por ello en los expedientes de comprobación de valores, sean sumarios o de otra clase: al consignar el valor declarado se hace constar el precio.

Pero pudiera suceder, aunque sea anómalo, que en algún supuesto no coincidieran, en el mismo momento de que se tratare, el valor declarado y el precio. Si aquél es el menor, no se suscitaría problema fiscal alguno; pero si ocurre lo contrario, entonces parece indudable que la diferencia habría de estimarse como graciosa donación que el vendedor hace al comprador y liquidarse la misma como tal o como cesión gratuita. ¿Y pudiera intentarse aplicar análogo criterio en cuanto al exceso o aumento del valor obtenido por la comprobación de valores sobre el precio o valor declarado por los interesados? Creemos que no. A pesar de lo tentadora que pudiera resultar para los arbitristas la fórmula de estimar como donación ese aumento de valor,

ya que pudieran 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 conocemos Oficina liquidadora alguna, ni de Delegación de Hacienda, ni de Registro de la Propiedad que haya puesto en práctica tal sistema. Sin embargo, algún competente comentarista (1) se pregunta si sería conveniente (a fin de evitar en parte la ocultación) el que en cuanto a esos aumentos de valor resultantes de la comprobación se tributara a más del comprador por el mismo vendedor. No lo estimamos admisible ni como donación, pues nunca hemos sido partidarios de obras de reparación parcial para remediar los males de un sistema tributario.

Igual que en las compras ocurre en las permutas y en las adjudicaciones o cesiones en pago de créditos. Cada adquirente contribuye según el valor y la naturaleza (mueble o inmueble) de lo que recibe, y ninguna diferencia de valor que acuse la comprobación puede motivar liquidación alguna especial por otro concepto contributivo distinto.

Del mismo modo ese aumento de valor por comprobación tampoco crea complicaciones de calificación fiscal en las cesiones de bienes a renta vitalicia ni en la constitución de los censos enfitéuticos y reservados.

En la aportación de un socio a la Sociedad no pueden ya suscitarse los problemas que se plantearon durante la vigencia (y aun después por inercia) del Reglamento de 20 de abril de 1911. Hoy, para que pueda nacer concepto de cesión a que se refiere el artículo 19, número 2, del vigente Reglamento, se precisa que, con arreglo al *valor declarado por los interesados*, sea mayor el valor de los bienes aportados a la Sociedad que el de la participación que a cambio recibe el socio aportante. Los tan repetidos aumentos de valor por la comprobación no causan aquí más liquidación que la procedente por aportación, como resuelven claramente las Resoluciones del T. E. A. C. de 10 de enero de 1933 y 6 de febrero de 1945.

En cuanto a las cesiones o renunciaciones a título oneroso, ha declarado la importante Sentencia de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 1952, que el aumento de valor resultante de la repetida comprobación de valores no puede estimarse en modo alguno

(1) BAS Y RIVAS, «Impuesto de Derechos reales y sobre transmisión de bienes». Vol. I, pág. 131.

como donación hecha al cesionario, ya que existe una contraprestación.

Lo mismo que en los examinados actos a título oneroso, debe de ocurrir en todos los negocios jurídicos en general que impliquen transmisión de bienes, aunque sean a título lucrativo, ya que como se declara en la citada Resolución de 1945, los aumentos de valor hallados por la Administración no pueden, natural y lógicamente, alterar la calificación jurídica del acto o contrato en que se realiza la transmisión. En las donaciones, aunque fiscalmente se les apliquen las normas de las herencias, cada donatario satisfará el Impuesto por el valor liquidable de lo que reciba. Lo mismo ocurre en la herencia cuando existe un heredero.

Pero ya las circunstancias cambian, fiscalmente, cuando se trata de sucesión hereditaria a la que es llamada una pluralidad de herederos.

Lo lógico, lo natural y equitativo sería que el aumento de comprobación que pudiera tener alguno o algunos de los bienes de la herencia se cargaren, a efectos de este Impuesto, sólo en la cuenta o en la hijuela del heredero o herederos que reciban aquellos en pago de su haber. Es lo que ocurre en toda transmisión en que hay varios adquirentes y el sistema que rige en todo tributo. Pero en este que estudiamos, por verdadera anomalía, no impera el dicho marinero que «cada palo aguante su vela».

La legislación de Derechos reales, desde remotos tiempos, tiene adoptado un sistema, inspirado en el consabido y constante temor al posible fraude o maquinación del contribuyente. Teme la Hacienda—nos dicen los comentaristas—que si entre los herederos existe alguno que deba contribuir por tipo de tributación más alto que los demás, sea a él precisamente a quien se le hayan adjudicado los bienes exentos, por razón de su situación, o aquellos otros que por su renta catastral o líquido imponible, o por otras circunstancias, tengan o puedan tener un menor valor comprobado, con lo que resultarían en conjunto beneficiados los herederos, en perjuicio de la Hacienda.

Para evitar esto dispone con carácter general el número 1.º del artículo 53 del Reglamento de ese Impuesto que en las sucesiones hereditarias, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerarán como si se hubiesen hecho con estricta igualdad (proporcional de lo bueno, mediano, inferior en bienes muebles o inmuebles y derechos, añadían los cuatro Regla-

mentos que precedieron al vigente), y en consecuencia, cualquier aumento que en la comprobación resulte o la exención que respecto de algunos bienes proceda, se prorratarán entre los distintos herederos.

Como excepción, sienta el párrafo 2.º del mismo precepto, que si los bienes exentos o en que resulte el citado aumento de valor por comprobación fuesen legados especialmente a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los repetidos aumentos (¿y por qué no las exenciones?) *afectarán sólo* al que adquiera dichos bienes.

Como veremos después, hay otras excepciones con relación al cónyuge viudo, no recogidas en ese artículo.

Puede, por tanto, observarse que en las particiones de herencia rigen estos dos criterios fiscales diametralmente opuestos: Si se trata de legados específicos o de adjudicaciones de bienes que no sean netamente en pago de herencia, hay que atender sólo al valor liquidable de los *adjudicados* a cada interesado, pues *sólo a él afectan* los repetidos aumentos, y lo mismo los bienes exentos; pero si se trata de partición de herencia y de adjudicación en pago de la misma, no hay que mirar ya al valor de lo adjudicado (pues dice la norma que hay que prescindir de las adjudicaciones), sino al *haber* o *participación* en la herencia de cada heredero, ya que entre todos ellos han de prorratearse los aumentos de valor y la disminución por los bienes exentos, los cuales *no afectan* a este o aquel interesado en particular, sino a todos en proporción a sus respectivos haberes declarados, puede decirse. Y es que lo que cuenta en la herencia, se haya o no formalizado la partición, al liquidar ese Impuesto, es sólo el *haber* y no lo *adjudicado* al heredero, como así lo demuestra, además, todo esto: El epígrafe que lleva la Tarifa de las herencias; el artículo 3.º, número 32, de la Ley, y los artículos 6, número 32; 9, número 9; 24, número 11; 31, números 2 y 8, y 115, número 4, apartado 3.º, del Reglamento. En todos ellos se habla de parte alícuota de la herencia, porción hereditaria, haber de cada heredero y participación hereditaria de cada uno, etc., etc.; pero nunca del valor de los bienes que puedan llevar adjudicados.

Rige, por tanto, en las particiones de herencia, fiscalmente hablando, el principio o criterio de igualdad (mejor sería llamarlo de proporcionalidad), como lo proclama el párrafo 1.º del citado artículo 53. Es análogo al que impone el Código civil (art. 1.061) en cuan-

to a la calidad de los bienes, como norma a seguir, en cuanto sea posible, en la práctica particional hereditaria.

Nada tendríamos que oponer a ese criterio de proporcionalidad en el aspecto fiscal sino fuera porque establecido con carácter de generalidad, sin distinción de supuestos, se ocasiona a los interesados en muchos casos una evidente injusticia fiscal, y lo que es peor, sin que así lo exija una razón de orden superior o lo reclamen así los altos intereses de la Hacienda Pública. Y ello sin contar las situaciones anómalas a que el sistema da lugar.

Para demostrarlo fácilmente nos valemos de este sencillo supuesto.

A una herencia son llamados por iguales partes los tres herederos: A, B y C. Tienen todos el mismo parentesco con el causante, y la participación hereditaria de cada cual está comprendida en la misma escala o letra de la Tarifa de las herencias.

La herencia la integran sólo tres fincas: primera, segunda y tercera, valorada cada una por los herederos en 3.000 pesetas. Ascende, por tanto, el total de la herencia a 9.000 pesetas y a 3.000 pesetas el haber de cada heredero (para simplificar hemos prescindido del 2 por 100 por ajuar de casa).

Cada heredero, por su orden, lleva adjudicada en pago de su haber hereditario una de esas fincas, también por su orden.

Al ir el Liquidador de Derechos reales a preparar el acto administrativo de la liquidación se encuentra con todo esto:

Que la finca primera radica en territorio exento, y por ello está exenta del impuesto que estudiamos. (No vamos a dilucidar ahora si es preciso o no a efectos de timbre comprobar su valor; bástenos saber que el declarado sería mayor que el comprobado según su renta o líquido.)

La finca segunda tiene un aumento de valor por la comprobación de 600 pesetas, siendo, por tanto, su valor *liquidable* 3.600 pesetas.

En la finca tercera el valor declarado es mayor que el comprobado.

Aplicando al caso estricta y literalmente el párrafo 1.º del repetido artículo 53 para formar la base de las respectivas liquidaciones, hay que proceder de la manera siguiente:

Del haber *declarado* de cada heredero se deduce por aquel sistema de prorrateo una tercera parte del valor de la finca primera (la exenta), y queda reducido a 2.000 pesetas. A éste, también en cuanto a cada heredero, se le adiciona otra tercera parte del aumento de valor

por comprobación de la finca segunda (un tercio de las 600 pesetas), con lo que resulta que el valor total liquidable del haber de cada heredero asciende a 2.200 pesetas.

En la práctica ese prorrateo se simplifica dividiendo o repartiendo el *valor total liquidable* de la herencia entre los herederos en la proporción correspondiente.

¿Y qué resultaría, en definitiva, con la aplicación a nuestro supuesto del sistema que se estudia? Pues sencillamente, como veremos aseguida, algo anómalo, absurdo y completamente injustificado.

El heredero A aparece contribuyendo por derechos reales no por la finca que se le adjudicó, sino por parte del valor de las otras dos que llevan sus coherederos. Y agréguese a ello que el pago que haga no le libera de tener que contribuir después por un impuesto similar en Alava, Navarra o donde sea.

El heredero B, que lleva una finca que vale fiscalmente 3.600 pesetas, sólo tributa por una base de 2.200 pesetas.

Y el heredero C, a quien se adjudicó una finca estimada en 3.000 pesetas, sólo tributa también con relación a 2.200.

Y debe notarse además, por ser interesante, que en ese nuestro supuesto (al igual que en la mayoría de los que se presentan) la Hacienda hubiera percibido lo mismo que si se hubiese atendido a lo adjudicado a cada heredero.

Y es que el precepto examinado sólo pudiera tener razón de existir si como medida precautoria y oportunista (que es el sistema que ordinariamente se sigue en este impuesto) se aplicase sólo a los supuestos en que los tipos de tributación de los herederos fuesen distintos y en que además se diere la circunstancia de que el heredero gravado con el tipo más alto fuese precisamente a quien se adjudicaren bienes exentos, por su situación, o aquellos otros que tuviesen el menor valor comprobado, pues sólo aquí es donde pueden resultar perjudicados los intereses del Tesoro, pero no en los demás casos.

En algunas Oficinas Liquidadoras se sigue además una práctica inspirada (o coincidente al menos) con el criterio mantenido por los ilustres autores Rodríguez Villamil (2) y el citado Bas y Rivas (3).

(2) «Legislación de Impuesto de Derechos reales.» 1941, p. 102.

(3) Obra citada. Vol. I, p. 410.

Consiste ésta en que, una vez repartidos entre los herederos los aumentos de valor dichos, en la forma que vimos exige el texto reglamentario, el Liquidador, después, compara el haber liquidable, o base de liquidación, de cada heredero con el valor total también liquidable de los bienes que cada cual lleva adjudicados, y cuando éste excede de aquél gira además al heredero que se encuentre en tal caso otra liquidación por cesión onerosa de bienes, esto es, que esa diferencia la conceptúan como exceso de adjudicación.

Aplican a este supuesto el núm. 9 del artículo 9.º del Reglamento; pero, como ya intentamos demostrar en otra ocasión en esta Revista (4), dados los términos claros y precisos de esa norma, no parece pueda ser aplicada más que en aquellas particiones de herencia en que algún heredero lleve adjudicado más de lo que le corresponda por su haber o participación en aquélla.

Pero es que, a más de lo dicho en el lugar citado, cuando esas particiones no revelan o acusan los repetidos excesos de adjudicación, no le es posible, ni legal ni lógicamente, al Liquidador, hacerlos surgir del solo hecho de que exista algún aumento de valor en la comprobación administrativa por la sencilla razón de que teniéndolos que repartir proporcionalmente entre los herederos, según la parte de cada cual en el patrimonio hereditario, sigue mantenida la misma proporcionalidad entre éste y los haberes de cada heredero, que son los que hay que tomar en cuenta en definitiva para las liquidaciones, ya que el Reglamento, como vimos, ordena se prescinda de las adjudicaciones.

El Liquidador sólo ha de mirar a éstas por si de ellas resultare explícitamente algún concepto contributivo distinto del de la transmisión hereditaria, aunque ligado con ella como adjudicación para pago de deudas, adjudicación en pago, exceso de adjudicación, etc., etc.

Pero es que además, aunque se derogase el sistema vigente y se sustituyere por otro en que a los efectos dichos se atendiese no a los haberes de cada heredero, sino a los bienes que cada uno llevase adjudicados para pago de su parte en la herencia, sería, a mi juicio, preciso para poder conceptuar las diferencias de valor entre las adjudicaciones motivadas por la comprobación como excesos de adjudicación que así se declarase categóricamente por alguna disposición legal, ya que no puede perderse de vista que el de exceso de adjudica-

ción es un concepto relativo, o sea, que si en alguna partición algún heredero lleva adjudicado de más es precisamente porque otro u otros han percibido menos de lo que por su haber les corresponde, y de aquí la necesidad de los suplementos o compensaciones a metálico, como claramente reconoce el mismo Reglamento del ramo en sus artículos 6.º, núm. 14, y 31, núm. 6. Sería preciso también una declaración legal para que esos presuntos o pretendidos excesos de adjudicación pudieran ser considerados como cesiones onerosas de bienes, pues no existiendo en ellos compensación alguna habrían de estimarse, en otro caso, como cesiones a título gratuito.

En otro orden de ideas de la práctica a que nos venimos refiriendo se derivarían a veces consecuencias insospechadas. Así, aplicada al supuesto o ejemplo que antes presentamos, resultarían todos los herederos con un exceso de adjudicación, lo cual es imposible, al menos matemáticamente.

Y si todavía, al solo fin de encontrar fundamento alguno a esos presuntos excesos, se quisiera prescindir de las normas fiscales de la herencia y hacer sólo aplicación de las relativas a la división material de bienes, el resultado sería siempre el mismo.

Aunque en el orden civil la partición de herencia, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1943, se estimare como operación complementaria de la transmisión hereditaria que transforma los derechos indeterminados en individuales sobre bienes determinados, cabe que en el aspecto fiscal que estudiamos se la considere en sí misma aisladamente y se la conceptúe como una simple división material de bienes.

Admitamos antes de continuar que esta terminología fiscal es puramente convencional, ya que, como declara la Sentencia del Central de 11 de diciembre de 1951, no es indispensable, para que se estime que existe división material, se dividan físicamente los bienes, sino que basta con que se disuelva o cese una comunidad.

En el Reglamento de 20 de abril de 1911 se disponía (art. 18, número 25) que se liquidara por el concepto de disolución de sociedad la división material de las cosas poseídas proindiviso, excepto cuando tengan por objeto la partición de una herencia, legado o donación. De aquí se desprende que para la legislación de Derechos reales la partición de herencia, en sí misma considerada, no es más que una división material de bienes.

Lo mismo repitieron los Reglamentos que le siguieron de 1927.

de 1932 y de 1941 (art. 19, núm. 27), aunque refiriéndose ya a una o más herencias, legados o donaciones.

En el mismo precepto del Reglamento vigente la dicha excepción se refiere hoy a todos los bienes poseídos proindiviso que hayan sido adquiridos por título lucrativo en general. Se comprende en ella no sólo el caso de partición de herencia, sino el de cesación o extinción del proindiviso que pudiera haber nacido de aquélla o de cualquier negocio lucrativo.

De todo lo que antecede se desprende que la partición de herencia, en sí misma o como división de bienes, está equiparada fiscalmente a la disolución de sociedad, pero que es acto no sujeto al impuesto y que no lo devenga más que la transmisión hereditaria.

Y si al repetido fin de querer encontrar fundamento como materia especialmente liquidable a esos presuntos o «deducidos» excesos de adjudicación se quieren aplicar las normas fiscales atinentes a la disolución de sociedad, tampoco se hallaría su razón de ser, ya que el mismo Reglamento exige (art. 19, núm. 19), para que en la disolución de sociedad puedan ser apreciados tales excesos, que algún interesado lleve adjudicado más de lo que como socio tenía derecho.

En otro aspecto puede observarse que, ya se trate de partición de herencia, disolución de sociedad, cesación o disolución de condominio o comunidad de bienes, se produce siempre entre los interesados una especie de cambio, trueque o permuta de derechos, ya que cada cual cede a los otros el derecho que él tenía en los bienes comunes a cambio de la parte de aquéllos que recibe en propiedad individual o exclusiva. Y si en las permutas ordinarias o específicas, según expusimos el aumento de valor por comprobación, no provoca un distinto concepto liquidable, ¿por qué ha de ocurrir lo contrario en los demás casos análogos?

Por todo lo expuesto antes y ahora nos atrevemos a pronosticar que la práctica aludida, a pesar de las solventes firmas que la defienden o sostienen, habrá de quedar recusada tan pronto como los correspondientes Tribunales económicos o contencioso-administrativos tengan que «entender en el asunto».

Las otras dos apuntadas excepciones a la regla general contenida en el núm. 1 del repetido artículo 53 del Reglamento, en que se dispone, según vimos, el prorrateo entre todos los herederos de los aumentos de valor resultantes de la comprobación, son las contenidas en los números 6 y 7 del artículo 31 del mismo texto.

La nueva redacción dada al precepto del citado número 6 fué motivada por la unificación de tipos de tributación del cónyuge viudo, por su porción legítima y voluntaria, decretada por la Ley de 17 de marzo de 1945.

Aun cuando ese número 6 se refiere a toda forma de pago de la legítima viudal distinta a la del usufructo vitalicio, autorizadas por el artículo 838 del Código civil, sólo regula, en definitiva, el pago hecho, adjudicando a tal fin bienes en pleno dominio.

A más de otros mandatos que no interesan a fines de este estudio (algunos innecesarios, como los de que se liquide por el número 33 de la Tarifa; que no se practique liquidación por la nuda propiedad, ni en su día por extinción de usufructo), dispone que la liquidación al cónyuge viudo, en tal supuesto, se le gire por el *valor comprobado del pleno dominio de los bienes asignados*.

Resulta por ello que el aumento de valor que por comprobación puedan tener estos bienes afecta aquí sólo al citado cónyuge, en contra de aquella regla general, y parece lógico y natural que, por reciprocidad, el aumento también por comprobación que puedan tener los demás bienes de la herencia se prorratee sólo entre los demás herederos, quedando excluido de tal prorrateo el repetido cónyuge, lo cual también es otra excepción a aquella regla general citada.

Y no se explica en verdad esta excepción y cambio de sistema, el que además provoca dudas y confusiones en los supuestos de llevar en cónyuge adjudicado menos, o de más, de lo que le corresponda por su legítima, como advierten los comentaristas, y en cuyo estudio no podemos entrar.

El citado número 7 del mismo artículo se refiere a otro supuesto aún más especialísimo, por ser menos frecuente, como es el de que la legítima viudal se haga efectiva con bienes distintos a los que integren la herencia de que se trate. Dispone esa norma (que constituye una novedad del vigente Reglamento) que, a más de la correspondiente liquidación a cargo del cónyuge viudo por su legítima, se giren las que procedan a los herederos (se refiere a los demás distintos de ese cónyuge) como «adquisición onerosa sobre una *base igual* a la que hubiera correspondido al cónyuge».

También aquí se produce otra excepción a aquella repetida regla general del número 1 del artículo 53, pues es natural que los aumentos de valor por comprobación que puedan tener los bienes de la herencia no se carguen aquí a todos los herederos, sino que sólo se repar-

tan entre los otros herederos distintos al repetido cónyuge, y que éste, por tanto, quede excluido de ese reparto. Ello es cosa lógica, pero lo que ya no tiene fácil justificación es lo contrario, o sea que los aumentos de valor que por el mismo motivo de comprobación puedan tener los bienes asignados para pago de la legítima al repetido cónyuge puedan afectar, como afectan, a más de éste, a los demás herederos. Así se desprende de la norma que se examina, puesto que exige que la liquidación a éstos por ese vago concepto de «adquisición onerosa» se practique por una *base igual* que la que sirvió para la liquidación del cónyuge, que, como es sabido, puede ser o el valor declarado a los bienes por los interesados o el comprobado por la administración, si éste es el mayor.

Sea cual fuere el concepto jurídico-fiscal que quiera atribuirse a esta forma de pago de la legítima viual, la consecuencia en el punto que se examina, que habría de obtenerse de la aplicación de otros preceptos de la legislación de Derechos reales, habría de ser bien distinta a la que surge de la repetida regla 7.^a

Puede sostenerse que en esa forma de pago existe una permuta en la que el viudo, a cambio de los bienes que recibe, distintos de los de la herencia, renuncia o cede a sus coherederos el derecho que tenía a percibir bienes de aquélla en pago de su legítima, y consiente, por tanto, se le adjudiquen a aquéllos todos los bienes de la sucesión. Pues si esto es así, debiera ocurrir lo que en toda permuta, o sea, que los aumentos de valor de los bienes sólo se carguen en la cuenta del respectivo adquirente sin que puedan perjudicar al otro permutante.

Parece más bien que lo que sucede en este supuesto es sencillamente que un grupo de herederos se adjudican como tales todos los bienes de la herencia y dejan excluido a otro (al cónyuge viudo), al que indemnizan, o han indemnizado ya, en la forma expuesta de pago de legítima. Pues bien: si esto es así, se está en presencia de un supuesto de exceso de adjudicación en una partición de herencia, o sea que los coherederos del cónyuge viudo llevan adjudicado de más (sea por iguales partes, o sea en ésta o aquella proporción) tanto como a cuanto ascienda el importe de la cuota viual, calculado por las reglas que da el Reglamento aplicadas al valor liquidable de la total herencia. Y bien está que esos coherederos del citado cónyuge satisfagan el impuesto sucesorio y además el derivado de ese exceso de adjudicación; pero lo que ya no parece equitativo es que tenga que

contribuir además por el aumento de valor por comprobación de unos bienes que ni son de la herencia ni tampoco han adquirido.

Y si, para terminar, comparamos ahora esta norma con la del número 13 del mismo artículo 31, se observará que aquélla es de mayor dureza fiscal, no obstante la analogía de supuestos que regulan, pues, según la 13, el hecho de que el heredero satisfaga al legitimario (de acuerdo con las legislaciones forales) su legítima en la clase de bienes que estime conveniente, sean o no de la herencia, no devenga el impuesto por más concepto que el de herencia.

JUAN RUIZ ARTACHO
Registrador de la Propiedad