

La «adjudicación para pago de deudas» y el «exceso de adjudicación» en el impuesto de Derechos reales

Esos dos conceptos, que a veces constituyen dos estupendos modelos de frases hechas, y que tanto dan que hacer a Liquidadores y Tribunales económico-administrativos, deben ser estudiados con separación y perfectamente delimitados, pues aun cuando en ocasiones han aparecido mezclados y confundidos en textos y comentarios del impuesto de Derechos reales, tienen distinta naturaleza y efectos, responden a fines diferentes, y por ello han de motivar diversa regulación fiscal.

Dedicaremos a la primera, dada su importancia, mayor espacio que al segundo.

I

ADJUDICACION PARA PAGO DE DEUDAS

La fuente más copiosa de la misma—sostiene Roca Sastre (1)—es la liquidación de los patrimonios: herencias, concursos, quiebras, etc.

También la produce, de ordinario, no sólo la disolución de sociedad, sino la agregación o anexión y la fusión de las mismas.

Parece existe unanimidad en admitir que en tales adjudicaciones se produce o causa una transmisión de bienes en cuanto a los que constituyen el objeto de las mismas.

El autor citado descubre en ellas, al lado de un negocio jurídico de disposición, otro obligacional, ya que el adjudicatario, adquirente de los bienes, asume además la obligación de pagar determinadas deudas. Sostiene también que en ellas surge el fenómeno jurídico del negocio

(1) *Instituciones de Derecho Hipotecario*. Tomo I, pág. 406.

fiduciario (1), caracterizado, según otro genial expositor, por la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para alcanzarlo.

En donde ya no se ponen de acuerdo los autores es en punto a dilucidar si en ellas se causa una enajenación real y efectiva de la propiedad o sólo formal y aparente; en si el adjudicatario adquiere el dominio o sólo la facultad o poder dispositivo de los bienes; en si es o no sólo propietario frente a terceros, etc., etc.

Dos competentísimos Notarios, Lacal Fuentes y González Palomino, han hecho sendos y concienzudos estudios sobre tal adjudicación. De ellos se desprende que ésta ha de ser estudiada por separado en cada una de las dos formas o modalidades que puede revestir, tan distintas por su naturaleza y efectos, y que son:

Una, la adjudicación en comisión. En ella el adjudicatario de los bienes queda obligado o a venderlos para con su importe solventar las deudas de que se trate, o adjudicarlos a tal fin a los respectivos acreedores (si éstos se avienen a ello).

En la otra forma, llamada por González Palomino (2) «adjudicación traslativa», el adjudicatario, si bien queda obligado al pago de las deudas, no asume además la obligación dicha de vender o transmitir los bienes, sino que el pago puede hacerlo con los de su patrimonio o como a bien tenga.

Y es curioso observar que, así como para Lacal (3) la más frecuente y de tipo normal es la primera, para González Palomino, en cambio, la adjudicación propia, la típica, o adjudicación en sentido restringido, es la segunda.

Con separación y brevemente, dado el fin de estas notas, van a ser examinadas ambas clases de adjudicaciones.

A) Adjudicación en comisión para pago de deudas.—Según Lacal, no constituye acto de enajenación, sino de delegación; el adjudicatario no recibe los bienes para sí, ni, por tanto, ingresan en su patrimonio; no es propietario de los bienes, aunque como tal actúe frente a tercero: es sólo un intermediario.

De aquí deduce estas conclusiones:

(1) Creemos, no obstante, que ése sólo se percibe en la forma de adjudicación en comisión de que a seguida nos ocupamos.

(2) *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, 1945. Tomo I, pág. 207.

(3) Aportaciones al estudio de la adjudicación de bienes inmuebles de una herencia para pago de deudas. *Revista de Derecho Privado*, 1931. Pág. 294.

a) Se trata de un mandato sin representación, autorizado por el artículo 1.717 del Código civil, ya que consiente que el mandatario contrate en propio nombre. Por ello en la adjudicación dicha el adjudicatario contrata en nombre propio sobre cosas que no le pertenecen.

b) Es un mandato real, ya que en ella se da una delegación de la facultad de disponer, propia del dominio.

c) Y, le son aplicables las disposiciones del citado Código relativas al mandato, entre ellas las pertinentes a su extinción.

En este punto también cree González Palomino que en dicha forma de adjudicación sólo hay un poder de venta y un mandato de pago, perfectamente revocable, y que no se confiere al adjudicatario la facultad de disponer con exclusión de los herederos (se refiere a la que debe su origen a la partición de herencia), ya que éstos pueden enajenar válidamente prescindiendo de la adjudicación hecha.

Roca (1) sostiene que en tal adjudicación existe un verdadero traspaso patrimonial; que el adjudicatario resulta ser propietario de los bienes adjudicados, con plenas facultades de disposición, pero que, a pesar de ello, ni se trata de una transmisión ordinaria, ni de una propiedad normal, pues si bien el adjudicatario actúa en cuanto a terceros como dueño, no sucede así *inter partes*, en cuyo aspecto no es más que un mandatario, apoderado o representante. En apoyo de su construcción cita la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 14 de junio de 1922, en la que se sostiene que la adjudicación para pago de deudas se aleja en los puntos fundamentales, constitución y revocabilidad, de la representación y de los contratos que la provocan, sentándose tendencia contraria en el caso resuelto por la sentencia de 23 de mayo de 1935.

B) Segunda forma de adjudicación, o sea la de transmisión del dominio de bienes a cambio de la obligación de pagar deudas.—En ésta, para Lacal, existe sencillamente una compraventa.

Para González Palomino, es un contrato a título oneroso. Es—dice—una transferencia de bienes en la que el adjudicatario no los recibe para destinarlos al pago de deudas, sino a cambio o como compensación de la asunción de deudas. Lo único—añade—que deja perplejos a los que estudian esta figura es que no ven clara la contraprestación en dinero o signo que lo represente, en cosas tangibles, valores o dinero.

(1) Ob. cit., pág. 418 del tomo citado.

La misma razón—dice—hay para no verla en una compraventa con la totalidad del precio aplazado, que es la hermana gemela de esta clase de adjudicación.

Lo difícil—añadimos nosotros—es precisar en la práctica cuándo los interesados quisieron pactar una u otra forma de tales adjudicaciones, pues lo ordinario o más frecuente es que aquéllos, o, lo que es peor, sus asesores peritos en Derecho, se limiten, con notable despreocupación, a hacer adjudicaciones de esa índole sin determinar sus condiciones y efectos. ¡Como si todo ello estuviere supletoriamente regulado en leyes y códigos!

Para poder estudiar brevemente esta materia en el ámbito de aplicación de la legislación de Derechos reales, nos vamos a referir sólo a las adjudicaciones dichas que deban su origen o tengan causa en la partición de herencia; pero debemos dejar sentado previamente que el Reglamento de dicho impuesto sólo regula, al menos explícitamente, la adjudicación, cualquiera que sea el negocio jurídico que la provoque, que se haga por vía de comisión o encargo para pagar deudas. (Véanse números 5.º y 10 del art. 9.º, núm. 4.º del 24 y núm. 13 del 101.)

De sus preceptos se desprende que para que en las sucesiones hereditarias se dé fiscalmente el supuesto de la repetida adjudicación para pago se precisa:

1.º Que existan deudas que, según dicho texto, sean deducibles.

Lo son desde luego las de cualquier clase y naturaleza contra el causante, siempre que se acrediten en la forma y con los requisitos que en aquél se fijan.

También lo son, por excepción, algunas contra la herencia o herederos, como los gastos de entierro, funeral, etc., del causante (en que concurren también las circunstancias que indica) y la cuota que se liquide por el impuesto sobre el caudal relicto.

2.º Y que por el documento en que consten unas y otras, se haya satisfecho o se satisfaga el impuesto o se declare la exención del mismo. Basta que se den tales circunstancias para que preceda, de un lado, la deducción de deudas y, de otro, la liquidación por el concepto de adjudicación que estudiamos, aun en el supuesto de que los herederos o partidores no hayan hecho adjudicación expresa para pago de deudas, siempre que en este caso no exista metálico para satisfacerlas (1).

(1) Si existe metálico en cantidad insuficiente, parece procede tal liquidación en lo que falte para cubrir el importe de las deudas.

Así, dispone el número 13 del citado artículo 101 que «en el caso de que proceda la deducción o rebaja de deudas del capital o bienes transmisibles y no haya metálico para satisfacerlas, si se hace adjudicación expresa de otra clase de bienes para su pago, satisfará el impuesto el adjudicatario, y en caso contrario se exigirá al heredero por el referido concepto de adjudicatario para pagar deudas, con todos los derechos y deberes atribuidos por este Reglamento a tales adquirentes».

La aplicación de esta norma resulta clara en el caso de que los herederos no hagan adjudicación expresa de bienes para pago de deudas. Si en tal supuesto existe metálico en la herencia, la Administración se abstiene de liquidar por el repetido concepto de adjudicación para pago, por suponer que aquel metálico será destinado a solventar las deudas, ya que «primero es pagar que heredar». Y si «no» hay metálico, entonces se presume la adjudicación de bienes para pago de deudas y se liquida por tal concepto en previsión de posibles fraudes al Tesoro.

Cuando se presenta la duda es en el caso (poco probable, desde luego) de que, a pesar de haber metálico en la herencia en cantidad suficiente para hacer frente al pago de las deudas, los herederos para dicho pago hacen adjudicación expresa y especial de otros bienes de la misma herencia. ¿Procederá aquí la liquidación por tal adjudicación?

Parece que hay que contestar negativamente, dados los términos en que está redactado el párrafo copiado: pero si se entiende que con liquidar por tal concepto no se causa perjuicio alguno a la Hacienda, pudiera sostenerse la necesidad de que se gire tal liquidación. Así lo admite, aunque de pasada, Rodríguez-Villamil (1).

Del estudio de los preceptos reglamentarios sobre esta materia se desprenden estas conclusiones, que deben siempre tenerse presentes:

1.^a Que la base liquidable en las herencias es sólo el líquido resultante después de deducir el importe de las deudas que fiscalmente deban ser consideradas como tales.

2.^a Que en cuanto al importe dicho de tales deudas, no procede liquidar el impuesto ni por el concepto de herencia ni por otro alguno.

3.^a Y que tampoco es acto sujeto al impuesto la tan repetida adjudicación en comisión para pagar deudas. Ni siquiera se aprecia aquí fiscalmente, como pudiera haberse hecho, la existencia de una posesión o de un usufructo temporal. Es cierto que, en previsión de frau-

(1) Legislación del impuesto de Derechos reales, comentada y concordada, 1941, página 104.

des (o por política fiscal, como dice un autor), ha de girarse la correspondiente liquidación por tal concepto (1), pero a caliqüad de la devolución posterior del impuesto satisfecho. Por excepción, cuando de bienes muebles se trate, no se concede el derecho a la devolución. El motivo de esto, según algunos autores—Silván (2)—, es el de que dichos bienes, al no poder ser identificados fácilmente, pudieran ser sustituidos en fraude del Tesoro; pero ello no convence mucho, ya que entre esa clase de bienes existen algunos (efectos públicos, valores, etc.) cuya identificación perfecta es posible, y el Reglamento, si aquélla fuera la causa, pudo y debió hacer las oportunas distinciones.

El verdadero problema se presenta cuando en las particiones de herencia los interesados alegan y deducen deudas que reglamentariamente no son deducibles, y hacen además adjudicación expresa de bienes para su pago. ¿Cómo liquidar el impuesto en tal caso?

Examinemos los distintos criterios o prácticas que pueden seguirse:

1.º El más generalizado, al parecer, en las Oficinas Liquidadoras es el de no deducir desde luego tales deudas, y girar, a más de las que correspondan por herencia, otra liquidación por el repetido concepto de adjudicación para pago de deudas.

En cuanto al importe de éstas, como puede observarse, se produce duplicidad de pago. Claro que si después al adjudicatario, porque se trate de inmuebles y porque se le reconozca el derecho al cumplir las condiciones previstas, se le concede la devolución de lo pagado por tal concepto, quedaría reparado el agravio fiscal.

2.º El mantenido por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de diciembre de 1943.

En ella, reiterándose el acuerdo del mismo de 19 de septiembre de 1933, se resolvió no era procedente y, por tanto, se anulaba la liquidación por la adjudicación para pago, puesto que sobre lo adjudicado para pago se había ya liquidado como herencia, y el exigir nueva tributación supondría hacer tributar dos veces por los mismos bienes.

El notable autor citado, Rodríguez-Villamil, que tan acertadamente viene haciendo en esta Revista la crítica de la jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales, en el número de la misma de julio-agosto del presente año hace el comentario de la citada resolución.

(1) Salvo en el caso de que, al presentarse el documento en que conste la adjudicación, se acredite que se vendieron los bienes o se adjudicaron al acreedor y que se pagó el impuesto por estos actos.

(2) Impuesto de Derechos reales, 1941, pág. 181

En él, en contra del criterio del Central, sostiene que la doble tributación sólo se produjo en parte, y propugna y defiende un sistema o solución para estos casos, que es el mismo que ya mantuvo en su citada obra (1).

Para darnos perfecta cuenta del mismo es forzoso recurrir a un caso práctico. Aceptamos el supuesto que el mismo autor plantea en su obra, y que es análogo al caso resuelto por el Central.

A una sucesión hereditaria son llamados dos herederos, A y B, que han de heredar por iguales partes.

El valor total de los bienes son 200.000 pesetas. No existen deudas que sean fiscalmente deducibles, y, a pesar de ello, los interesados deducen de aquel valor, como deudas, 50.000 pesetas.

Distribuyen los bienes de la herencia en esta forma:

Al heredero A, por su haber hereditario de 75.000 pesetas, le adjudican bienes cuyo valor asciende a la misma cantidad.

Al heredero B le forman otro haber y adjudicación análogos.

Y al mismo B, en comisión para pagar «las» deudas, le adjudican el resto de los bienes por el mismo valor de las 50.000 pesetas.

Supongamos que en tal caso se hubiesen girado así las liquidaciones:

A cada heredero por herencia sobre una base de 100.000 pesetas, ya que no se admitió la deducción por deudas.

Y al mismo B, por adjudicación para pago, por un capital de 50.000 pesetas.

¿Se ha producido aquí la duplicidad de pago en cuanto a esta última cantidad? Indudablemente que sí, y así lo reconoce la resolución citada.

En cambio, para Rodríguez-Villamil sólo se da tal duplicidad en cuanto a la mitad de aquellas 50.000 pesetas. Para demostrarlo, viene a razonar de este modo: Según las operaciones practicadas por los interesados, al heredero B se adjudicaron por herencia bienes por valor de 75.000 pesetas, y por la adjudicación, otros que valen 50.000. Total adjudicado al mismo, 125.000. Y como las sumas de las bases o capitales por los que se giraron las liquidaciones son 150.000, es visto que en cuanto a las 25.000 de diferencia, sólo en cuanto a ellas se produjo la doble tributación.

Para evitarla, sostiene que en tal caso, en cuanto a la adjudicación para pago, debe procederse así: Liquidar a B sólo por las 25.000 pese-

(1) Página 320.

tas que existen de diferencia entre las 100.000 que adquiere por herencia, según la liquidación que se le giró, y las 125.000 que, según la operación hecha por los interesados, lleva adjudicado por todos conceptos. En cuanto a tal «exceso de adjudicación»—dice—, debe tributar ese interesado sin que se entienda se produce la doble tributación, porque lo recibe, no como heredero, sino como adjudicatario, y, por tanto, como tal ha de tributar.

A la vista de tal solución, cabe preguntar: ¿Se evita con ella o subsiste la doble exacción? ¿Puede aceptarse tal sistema?

Es cierto que el heredero B de nuestro supuesto, siguiendo tal solución, pagó el impuesto por las 125.000 pesetas que es el valor de los bienes adquiridos por ambos conceptos; pero como el otro heredero, A, había contribuido, por herencia, sobre la base de 100.000 pesetas, pagaron ambos el impuesto por 225.000, o sea por 25.000 más de lo que valen en total los bienes, y, por tanto, en cuanto a esa diferencia persiste la duplicidad de pago.

Creemos que el criterio o sistema del citado autor es inadmisibile, cualquiera que sea el punto de vista o de partida que se adopte.

Si se estima que en nuestro caso existe una adjudicación para pago, no se concibe el que, si los interesados declaran que los bienes destinados a tal fin valen 50.000, pueda el Liquidador tomar sólo la mitad como base para la liquidación correspondiente.

Tampoco puede admitirse que en nuestro supuesto se produzca un exceso de adjudicación. No es ése su concepto fiscal, ni puede ser confundido, como veremos, con la adjudicación para pago; pero, aun en la hipótesis de que existiera tal exceso, no podría aceptarse tampoco el que para fijar su cuantía se prescindiera de las operaciones hechas por los interesados. Si éstos dicen que el haber hereditario de B son 75.000 pesetas y que se le adjudican en total bienes que valen 125.000, la diferencia en más, de 50.000 pesetas, sería indiscutiblemente el exceso de adjudicación. ¿Por qué, entonces, prescindir de esto y fijarlo artificiosamente, recurriendo a la comparación entre el haber hereditario fijado al mismo heredero por el Liquidador y el valor total de los bienes adjudicados a aquél?

Si la tan repetida adjudicación para pago hecha a un heredero fuese un negocio jurídico distinto del de la partición de herencia, no se suscitara problema fiscal alguno, ni, por tanto, habría de discutirse si existió o no duplicidad de pago, pues cada acto, aunque se refiriese a

los mismos bienes, devengaría por separado el impuesto correspondiente. Esto es lo que sucede, como veremos, con el exceso de adjudicación.

La Dirección General de los Registros y del Notariado (a otros efectos, naturalmente) viene constantemente reiterando en sus resoluciones la doctrina de que la adjudicación para pago hecha a favor de un heredero no constituye acto de enajenación, sino de partición de herencia.

Y de los preceptos pertinentes del Reglamento de Derechos reales también se desprende que en tales casos sólo existe un solo negocio jurídico: la partición de herencia. Y por ello el adjudicatario para pago contribuirá o por el tipo de tales adjudicaciones o por el de la herencia, según proceda, pero no por ambos. Esto es lo que en definitiva vino en reconocer el Central en su resolución citada.

3.º Otra solución, de carácter oportunista, he oído defender con entusiasmo a algún Liquidador.

Consiste sencillamente en esto: Examinar previamente si el tipo de liquidación que procedería aplicar en la herencia, prescindiendo por el momento de la adjudicación para pago, es mayor o es menor que el correspondiente a ésta.

En el primer supuesto, sólo se liquida por herencia.

Y en el segundo, del valor de los bienes de la herencia se rebaja el importe de las deudas, aunque no sean deducibles. El remanente se liquida a los herederos en la proporción correspondiente y por tal concepto.

Y en cuanto al valor de los bienes adjudicados para pago, se liquida al adjudicatario; pero no por tal concepto, sino como exceso de adjudicación, esto es, como cesión a título oneroso.

De este modo, se dice, la Hacienda sale beneficiada, pues si bien es verdad que deja de percibir por el concepto de herencia el impuesto en cuanto al valor representado por las deudas, lo gana, en cambio, con creces, y de un modo seguro y definitivo, en la liquidación por exceso de adjudicación.

Además, se añade, el adjudicatario sale también beneficiado, ya que no se produce la duplicidad de pago. Y con tal solución cada heredero contribuye por los bienes que recibe según las operaciones hechas por los mismos.

Esta solución, inspirada desde luego en el buen deseo de no per-

judicar los intereses del Tesoro ni los del contribuyente, no puede tampoco ser aceptada, a nuestro juicio.

De una parte, se infringe el texto reglamentario al deducir deudas que según aquél no debieron deducirse. Y se conceptúa, de otra, como exceso de adjudicación lo que no es tal y no se le somete a la doble tributación exigida por el propio texto a tal exceso.

Además, se prescinde de la verdadera naturaleza jurídica del acto, sin motivo legal alguno para ello.

Creemos por todo ello, para terminar, que no puede aceptarse otro criterio o solución en tales casos que el mantenido por el Central. La única anomalía que con él se produce es la de que los herederos no contribuyen en proporción a los bienes adquiridos por cada cual según las operaciones particionales por ellos realizadas. Es lo mismo que sucede con el reparto proporcional del aumento de valor que hayan tenido los bienes por la comprobación, ordenado por el artículo 53 del mismo Reglamento. Ello es inevitable, y desde luego el mal menor para el contribuyente.

* * *

Indicamos antes que el Reglamento de Derechos reales sólo se refiere explícitamente a la adjudicación en comisión para pago. ¿Cómo procedería liquidar la adjudicación llamada traslativa?

No es frecuente que en la partición hereditaria perfilen los interesados esa forma de adjudicación. Pero si lo hicieren, después de rebajar el importe de las deudas, si eran deducibles, habría de ser liquidada por las normas de la compraventa o de las transmisiones onerosas, ya que en esa clase de adjudicaciones se transmiten los bienes de una manera perpetua o definitiva y, además, a título oneroso.

II

EL EXCESO DE ADJUDICACION

Cuando en una partición de herencia, disolución de sociedad o en general en la división de un patrimonio común se adjudican a algún interesado bienes cuyo valor rebase el importe de su respectivo haber, surge el concepto contributivo del «exceso de adjudicación».

Que en esos casos algún interesado, por llevar adjudicado de más,

tenga que abonar a los otros, como compensación, alguna diferencia en metálico es un hecho tan natural que debiera ser lo normal y lo más frecuente y, sin embargo, hoy, especialmente en las herencias, sucede de ordinario lo contrario, o sea que el valor de lo adjudicado a cada heredero coincide exactamente con el montante de su haber, aun en el caso de que sólo existan fincas en la herencia y de que éstas no se dividan materialmente ni se adjudiquen proindiviso.

No puede sostenerse «civilmente» que el exceso de adjudicación constituya un negocio jurídico distinto de aquel en que tiene su origen, y por ello el concepto fiscal del mismo, ya se califique de esta o de aquella manera para someterlo a tributación independiente, carece de base o de fundamento firme.

Lo que sucede es que habiendo recurrido a veces el contribuyente a ese medio para simular una cesión de derechos u otro acto anterior, la Hacienda, para cortar el abuso, lo sujeta a tributación en la forma que veremos.

En el Reglamento de 20 de abril de 1911 (núm. 10 de su art. 8.º), el exceso de adjudicación resultante de una partición hereditaria (1) se consideró como caso de adjudicación en comisión para pago de deudas. Como tal había de liquidarse, e incluso se concedía al interesado el derecho a la devolución de lo satisfecho.

Tan absurda doctrina fiscal a partir del texto reglamentario de 1927 fué desechada y sustituida por la que aparece en el vigente Reglamento.

Dispone éste (núm. 9 de su art. 9.º) que «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*, salvo lo dispuesto en el número 14 del artículo 6.º, y sin perjuicio de que todos los herederos abonen el impuesto correspondiente a la *transmisión hereditaria del mismo exceso*».

De acuerdo con ello, debe procederse de este modo: Fijar la base o capital liquidable a cada heredero por herencia, atendiendo no al valor de los bienes que lleve adjudicados, sino al importe de su haber, y girar, además, al que lleve el exceso de adjudicación otra liquidación por el concepto de cesión. De esta manera, con relación a la cuantía de dicho exceso se duplica el pago del impuesto, ya que se aprecian fiscalmente dos actos distintos.

(1) Criterio distinto siguió en las sociedades. Véase su artículo 18.

Todo ello es aplicable cualquiera que sea la naturaleza de los bienes, pues si bien el párrafo copiado sólo se refiere a los inmuebles, a él se remiten, en cuanto a los bienes muebles, el número 11 del 24, y lo mismo el 7 del 31, relativo a las herencias, sin consideración alguna a la clase de bienes.

El de «cesión» es un concepto contributivo de carácter genérico y supletorio, al que es lícito acudir cuando no pueda aplicarse claramente otro más concreto y específico, cual sucede en el supuesto que estudiamos.

La cesión puede ser a título oneroso o lucrativo, y a ambas se refiere el número 14 de la tarifa. Aunque sólo comprende los inmuebles, ambas clases de cesión pueden existir en cuanto a los bienes muebles, y habrá que referirlas a su «transmisión», que es el único concepto liquidable de los mismos según las vigentes disposiciones.

Haciendo aplicación de lo que antecede, el exceso de adjudicación que resulte de una partición de herencia habrá de ser liquidado: Como cesión onerosa cuando el interesado que lo lleve tenga que abonar o abone a otros el correspondiente suplemento en metálico, y en el caso contrario, poco frecuente, como cesión a título lucrativo. Si en el primer supuesto quien tiene derecho al cobro de tal suplemento lo renuncia, no sólo no impedirá ello el que se liquide el exceso, sino que motivará otra liquidación más por donación.

Parece que del mismo modo habrá de ser liquidada la cesión en los supuestos de constitución y disolución de sociedad, regulados por los números 2 y 18 del artículo 19 del Reglamento, a pesar de que los comentaristas sólo nos hablen de que hay que liquidar como cesión onerosa, sin hacer distinción alguna.

Dada la confusión que provoca el número 14 del artículo 6.º del mismo texto, debemos dejar sentado que lo que tributa por el repetido concepto de «exceso de adjudicación» es lo que lleve de más el interesado, pero no las cantidades en metálico, representativas de aquél, que tenga que entregar a otros. Estas, como pago en realidad que son de créditos, están exentas del impuesto por el número 6 del artículo 6.º del repetido Reglamento.

Todas estas cuestiones son claras y la aplicación de las normas fiscales no suscitan difíciles problemas cuando son los mismos interesados los que en las operaciones que realizan reflejan o acusan de un modo evidente la existencia del exceso de adjudicación. La duda se

presenta en torno a determinar si el Liquidador puede en algún caso fijar de «oficio» los repetidos excesos.

Son varios los Liquidadores que sostienen la afirmativa en algún supuesto de aumento de valor de los bienes por la comprobación administrativa, en las particiones de herencias.

El mismo Rodríguez-Villamil, a cuya obra tanto nos remitimos por ser la más completa en la materia, sostiene en este punto (1): «El acto deducido de adjudicación puede nacer también cuando, presentadas a liquidación las hijuelas, en alguna de ellas tengan aumento por comprobación los bienes adjudicados. Entonces resultará que tal heredero recibirá *más porción*, fiscalmente, que la que le corresponde como heredero.»

Los Liquidadores que admiten tal criterio para determinar y liquidar esos excesos presuntos proceden de este modo:

Siguiendo las operaciones realizadas por los interesados, fijan el haber de cada uno teniendo en cuenta el valor total liquidable (2) de los bienes. (Este sistema es más práctico que el del prorrateo del aumento de valor ordenado por el artículo 53 del Reglamento.)

Después suman los valores, también liquidables, de los bienes que cada heredero lleve adjudicados, y la diferencia (3) en más que resulte a alguno la consideran como exceso de adjudicación y la liquidan como cesión «a título oneroso».

¿Puede aceptarse tal práctica? Entendemos que no, y nos fundamos en las consideraciones siguientes:

1.ª El antes copiado número 9 del artículo 9.º nos habla de que se «adjudiquen» al heredero o legatario bienes que excedan del importe de su haber. La adjudicación quien la hace son los interesados, no el Liquidador.

También el número 14 del artículo 6.º del repetido Reglamento se refiere a los excesos o diferencias que unos herederos «deban» abonar a otros, y no parece, por tanto, sea el Liquidador quien tenga que determinar cuándo existen tales excesos, y menos precisar los suplementos a metálico.

(1) Ob. cit., pág. 103.

(2) Llamo valor liquidable al que se acepta en definitiva por consecuencia de la comprobación.

(3) No creemos, dada la enormidad que ello supondría, que haya quien fije tal diferencia entre el haber «declarado» de cada heredero y el valor liquidable de los bienes que se le adjudiquen.

2.^a En un caso análogo de cesión, o sea en el supuesto (núm. 2 del artículo 19) de que exista diferencia entre lo que aporte un socio a la sociedad y el valor de la acción o participación que reciba a cambio, dispone el mismo Reglamento que hay que atenerse al *valor declarado* por los interesados.

De acuerdo con ello, la resolución del Central de 10 de enero de 1933 dice que el exceso de valor de las aportaciones de los socios sobre su participación como tales tributa como cesión si es consecuencia de la valoración dada por los *mismos socios*, y como aportación social si la *valoración se obtiene por la comprobación administrativa*.

3.^a También en la disolución de sociedad el mismo artículo 19, número 18, nos dice que para fijar la cuantía del exceso hay que tener en cuenta la cantidad a la que el socio, como tal, tenía derecho. Esto es también de la incumbencia de los interesados, no de la del Liquidador.

4.^a Que aun admitido que fiscal y oficiosamente pudieran ser fijados los repetidos excesos, tendrían por fuerza que ser liquidados, en el supuesto en que estamos, no como cesión onerosa, sino lucrativa, al faltar en ellos la contrapartida del pago de diferencias en metálico, esto es, la prestación y contraprestación propia de los contratos onerosos.

5.^a Que con tal práctica se daría en muchos casos el contrasentido de que el heredero que llevase el exceso de adjudicación según las operaciones de los interesados fuese distinto del que llevase adjudicado de más según las realizadas por el Liquidador. ¿Y a quién liquidar, en este supuesto, por el repetido exceso?

6.^a Que no parece entre en las atribuciones del Liquidador la facultad de establecer presunciones dando por existente un acto o negocio jurídico (aquí el de cesión) fundándose en simples hipótesis o conjeturas. Para ello, o tendría que estar especialmente autorizado por algún precepto legal, o que se dieran las circunstancias que como regla de liquidación de carácter general señala el artículo 44 del Reglamento. Nada de ello ocurre en el presente caso. Es el legislador quien puede ordenar las presunciones, y como, por cierto, no tiene que someterse al cumplimiento de los requisitos exigidos a las mismas (art. 1.253 C. C.), son varios los autores que entienden que aquéllas, aunque así se las designe, no son tales, sino «declaraciones legales».

Si en efecto se examina la larga serie de ellas en la legislación de Derechos reales, podrá observarse que aunque se emplean las frases de «se presumirá», «se entenderá», etc., no se trata en realidad de presunciones, sino de órdenes de cumplimiento inexcusable dictadas por estos o aquellos motivos.

7.^a Si a pesar de ello se admitiera que el Liquidador pudiera actuar empleando la presunción sin el apoyo de una autorización legal, al ser aquélla extralegal tendrían que cumplirse las exigencias marcadas a las mismas (arts. 1.249 y 1.250 del C. C., en relación con el 44 del Reglamento citado).

Y, haciendo aplicación al caso que se examina, tendríamos que, en efecto, existen en él:

Un hecho-base completamente acreditado o demostrado: El aumento del valor de los bienes de la partición y una diferencia en más entre el valor liquidable de los bienes adjudicados a algún heredero y el haber también liquidable del mismo.

Y otro que de aquél pretende deducirse: El exceso de adjudicación.

¿Pero se da entre ellos ese enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano exigido por el Código Civil? ¿De la intención o voluntad de las partes manifestada en la partición puede, con arreglo a los principios de Derecho (art. 44 citado), deducirse lógicamente y legalmente el exceso de adjudicación y el consiguiente acto de cesión?

Indudablemente que no ocurre así.

8.^a Que el mismo Reglamento de Derechos reales determina más en concreto cuál es la base o capital liquidable de cada heredero en la transmisión hereditaria de bienes. Puesto a elegir su autor entre el haber de cada uno y el valor de los bienes adjudicados, opta por el primero.

Así, en el número 2 de su artículo 31, dispone se atienda «a la cuantía de la participación hereditaria».

Corroborando esto mismo, el citado artículo 53 ordena, en resumen, que se prescinda de las adjudicaciones que los interesados hagan (1) y que el aumento de valor por comprobación se prorratee entre ellos. Todo ello indica claramente que se ha de tomar como base o capital liquidable de cada heredero el haber que fije la Administración, no el valor de los bienes que lleva adjudicados.

(1) Así lo interpreta, Rodríguez-Villamil. Ob. cit., pág. 242.

El número 2 del mismo artículo insiste en que el aumento de valor dicho «afecta» a todos los herederos, salvo el correspondiente a bienes legados específicamente o que se adjudiquen por concepto distinto del de herencia.

¿Por qué seguir este sistema y abandonarlo después y adoptar otro distinto al efecto de pretender encontrar el exceso de adjudicación?

El número 6 del mismo art. 31 (modificado hoy por la Ley de 17 de marzo último) nos dice que cuando al cónyuge viudo se haga pago de su legítima en forma distinta del usufructo, en lo que exceda del valor de éste se liquide como herencia voluntaria. ¿Por qué no se ha de considerar también como herencia en cuanto a los demás herederos lo que exceda del importe de su haber?

9.ª Y, por último, que por los propios fundamentos debería generalizarse el sistema y ser aplicado, si hemos de ser consecuentes, a toda transmisión onerosa en que se diera el aumento de valor por la comprobación.

Así, en la compra, por ejemplo, se liquidaría como tal en la parte en que el valor liquidable de los bienes coincidiera con el precio o valor declarado, y en cuanto a la diferencia, como donación.

Hasta podría defenderse este absurdo criterio manejando habilidosamente el concepto del «verdadero valor de los bienes» que nos da el Reglamento (arts. 60 y 61).

Por todas las razones que anteceden creemos firmemente que la práctica de que se trata es completamente inadmisibile.

Es un hecho cierto que los herederos, para eludir o encubrir los excesos de adjudicación, recurren con frecuencia a varias combinaciones, como la de aumentar el valor a unos bienes y disminuirlo a otros en la proporción correspondiente; pero ello es inevitable en el estado actual de la legislación del impuesto de Derechos reales. Toca a ésta, no al Liquidador, aumentar la larga serie de armas viejas, como las presunciones o «conceptos deducidos», como ahora se ha dado en llamar, para que la Hacienda siga defendiendo sus intereses en esa lucha secular que mantiene contra el contribuyente.

JUAN RUIZ ARTACHO.

Registrador de la Propiedad

Santa Fe, 29 de septiembre de 1945.