

# El impuesto sobre el caudal relicito

## AL PRIMER «GOLPE DE VISTA»

Saben ustedes que, según ciertas escuelas, el fundamento fiscal del impuesto sobre el caudal relicito radica en el derecho del Estado a participar en todo patrimonio hereditario, porque considera que indirectamente ha contribuido a formarlo; aunque sepan también que ese impuesto, en consecuencia, grava el conjunto indiviso de los bienes y que quedan exceptuados aquéllos en cuya propiedad hayan de heredar al causante determinadas personas, porque el Estado posterga su derecho en consideración al parentesco o a los fines religiosos, sociales o benéficos a que esas personas o entidades se dedican, es lo cierto que si tienen «a mano» el «Reglamento del impuesto de derechos reales y sobre transmisión de bienes» y se toman la molestia de leer los artículos 248 y 250 por primera vez, tenemos casi la seguridad de que no entenderán ustedes ni una palabra. A nosotros nos ha pasado igual.

¿Cuántas veces el legislador fiscal, ajustándose a construcciones jurídicas cuando le convenía y prescindiendo de ellas si lo consideraba necesario, los habrá leído y releído, tocado y retocado? Y, sin embargo, lo que dicen está claro; lo que no está claro es lo que no dicen y parece que, según otros artículos, debieron decir.

Pero dejando la exposición de esas dudas para más adelante, después de la segunda o tercera lectura de los artículos en cuestión, si es cierto «aquellos» de que el Estado se considera con derecho a participar en todo patrimonio hereditario, cabe preguntar: ¿Cómo participa? ¿Como heredero? ¿Como legatario?

En la exposición de motivos del Real Decreto de 27 de abril de 1926, creador del impuesto que nos ocupa, se dice: «Es indudable que actualmente, junto al núcleo familiar inmediatamente próximo al individuo, la entidad colectiva real es, en lo temporal, el Estado, con sus múlti-

bles fines sociales, y por ello, sin duda, recaba en gran número de países el puesto y carácter de coheredero que, previamente a toda operación particional, tiene derecho a una porción del caudal relictó.»

Con referencia a determinadas naciones nos dice Flora (1) que «no se limitaron, sin embargo, a graduar el impuesto según los grados de parentesco y la cuantía de las cuotas individuales o totales, sino que trataron de agregarle, a semejanza del *Estate duty* inglés, el impuesto complementario sobre todo el caudal o patrimonio del causante, impuesto que como un pasivo cualquiera debe deducirse del caudal relictó total antes de su distribución entre los herederos y, por tanto, antes de la aplicación del impuesto de sucesiones».

Parece de lo expuesto que el legislador considera al Estado como coheredero, y ello quiere decir que no exige su participación mientras que no se paguen todas las deudas del causante, que es el primer supuesto en toda liquidación del caudal hereditario; pero, por otro lado, «si previamente a toda operación particional el Estado tiene derecho a una porción del caudal relictó», según reza la exposición de motivos a que hemos aludido, y ese impuesto es como un pasivo cualquiera, que debe deducirse de ese caudal antes de su distribución, parece más bien que la posición jurídica del Estado es la de un acreedor hereditario que, como tal acreedor, no tiene ningún privilegio: se posterga—y es natural que así sea—ante los intereses de los demás acreedores, mejor diríamos de aquellos a los que conceptúa como tales.

Claro está que para desempeñar su papel de coheredero o para actuar en su condición de acreedor hereditario, fuerza, prolonga, returece y amplía hasta donde le conviene los preceptos del Código Civil, porque las reglas para la exacción del impuesto se pueden condensar en las siguientes:

1.<sup>a</sup> En general, son los herederos no exceptuados las personas a cuyo cargo, en definitiva, corre la obligación de pagar el impuesto.

2.<sup>a</sup> Esa obligación, salvo los herederos forzosos, tiene como límite la cantidad que representa el cincuenta por ciento del valor de los bienes que el heredero adquiere. El exceso podrá descontarlo a los legatarios o repetir contra ellos para su cobro.

3.<sup>a</sup> En tratándose de herederos forzosos, ese límite lo señala la cantidad que supone la parte de cuota que proporcionalmente corres-

(1) *Manual de la Ciencia de la Hacienda*. Tomo II, pág. 264. Victoriano Suárez.

ponda pagar al heredero por su legítima, más el cincuenta por ciento del valor de lo que hereda de la porción libre. En cuanto al exceso, tiene las mismas facultades que el heredero voluntario.

4.<sup>a</sup> La base liquidable, en todo caso, no es sólo la porción que adquiere el heredero no exceptuado, sino, además, la del legatario o legatarios que tampoco estén exceptuados, teniendo en cuenta que si el beneficiario de un seguro contratado por el causante es heredero o legatario, la cantidad que perciba por tal motivo de la Compañía se considera parte integrante del caudal, lo mismo que el capital de las pensiones constituidas por testamento, porque así lo disponen los artículos 254 y 255.

5.<sup>a</sup> Los herederos, estén o no exceptuados, son responsables directa y solidariamente para con la Hacienda del pago del tributo.

6.<sup>a</sup> Los legatarios no exceptuados son responsables subsidiariamente en cuanto a la parte que corresponda a sus bienes.

Esas, repetimos, son, a grandes rasgos, las normas generales. Ahora bien: por «eso» de la responsabilidad solidaria de los herederos, incluso de los que heredan porciones exceptuadas, y por «aquellos» de que los legatarios no tributan mientras que el importe de la cuota no excede de cierto límite, nos hace el efecto de que el legislador fiscal ha «saboreado» los artículos 1.029 y 1.084 del Código Civil, según los cuales mientras que en la herencia queden bienes es al heredero, con preferencia al legatario, a quien se le puede exigir el pago de las deudas, y si hubiera varios herederos, el acreedor podrá exigir el pago íntegro de cualquiera de ellos, sin perjuicio de que el artículo 1.085 conceda al coheredero que hubiera pagado más de lo que corresponda el derecho a reclamar de los demás su parte proporcional.

#### PERSONAS A CUYO CARGO CORRE EL PAGO DEL IMPUESTO Y VARIACION QUE SUFRE SU CUOTA SEGUN LA CONDICION DE OTRAS PERSONAS CON QUIEN CONCURREN A SUCEDER

El legatario no exceptuado que concurre a una sucesión con heredero de igual condición no tributa nada más que en el supuesto de que la cuota excede del cincuenta por ciento del valor de los bienes que adquiere el heredero voluntario. Si el heredero es forzoso—como hemos dicho—, aquél tributa en lo que la cuota excede de lo que supone la parte que corresponda proporcionalmente a la legítima, más

el cincuenta por ciento del valor de lo que hereda de la porción libre.

Es decir, el legatario no exceptuado, como después veremos, sólo tributa plenamente cuando la herencia se distribuye en legados o cuando está exceptuada la porción de todos los herederos. Si la porción de alguno de éstos no está exceptuada, sólo se le obliga dentro de los límites que hemos iniciado, con lo cual se puede afirmar que casi nunca tributa por la parte de cuota que proporcionalmente corresponde a los bienes que adquiere, y generalmente, en la práctica, no tributa.

En definitiva, es a los herederos a los que afecta el que las porciones legadas estén o no exceptuadas. Al legatario, el que su porción lo esté o no, generalmente, repetimos, le tiene sin cuidado. Pero ¿no es cierto que con ese juego fiscalmente se hace de peor condición al heredero que al legatario?

¿Se puede creer sinceramente que las obligaciones de pago que se decretan y toda la serie de responsabilidades directas, solidarias y subsidiarias que se ordenan se deben a las exigencias del que pudiéramos llamar «matiz jurídico» adoptado por el impuesto?

Desde luego que no. Posiblemente puede afirmarse todo lo contrario, y es que surge una fisonomía jurídica civil al margen del derecho fiscal, confusa y artificiosa por la necesidad de arbitrar ingresos para el Tesoro y la conveniencia de adoptar garantías para su debida exacción.

Esa necesidad y esa conveniencia son muy respetables, pero dentro de ese «matiz» cabe todo y cabe, por lo tanto, el subsanar esas diferencias de criterio fiscal a favor del legatario, por considerar que son consecuencias del Derecho civil.

Cierto que en beneficio del heredero, según el artículo 261 del Reglamento, la cuota que satisface por caudal relictico y que, por lo tanto, no hereda, se considera baja a los efectos del impuesto de derechos reales; pero téngase en cuenta que a un heredero extraño aquel impuesto le pudo restar el cincuenta por ciento de lo que adquiere y que el otro impuesto puede encargarse de restarle el cincuenta por ciento de lo que queda. Todo eso en el supuesto más favorable, porque si en la herencia hay deudas que la conciencia y el Código Civil obligan a pagar, pero que la Hacienda no las considera deducibles, podríamos presentar, ejemplos, sin grandes esfuerzos, en los que al heredero le cuesta dinero el heredar.

Quizá por las modalidades que pueden presentarse prácticamente, que es la única finalidad que perseguimos, pueda ser útil el cuadro sinóptico y las explicaciones que damos a continuación, siendo de advertir, por lo que a estas últimas se refiere, que para hallar la base liquidable, de acuerdo con el artículo 245 del Reglamento, siempre procede deducir las hipotecas (1), cargas y deudas que tengan la consideración de deductibles según la legislación del impuesto de Derechos reales y además la cantidad de dos mil pesetas que se considera exenta, de forma que cuando aludimos a esa base liquidable y consideramos deducible una porción determinada, es sin perjuicio de la procedencia de las bajas que dejamos mencionadas.

## CUADRO SINÓPTICO

HEREDERO	no exceptuado que concurre a una herencia...	con heredero exceptuado	y legatarios exceptuados ....	1º caso
			y legatarios no exceptuados.	2º caso
			sin legatarios .... . . . .	3º caso
	con herederos no exceptuados .....	forzoso.	y legatarios exceptuados ..	4º caso
			y legatarios no exceptuados.	5º caso
		voluntario	sin legatarios . . . . .	6º caso
	con legatarios exceptuados .....	y legatarios exceptuados ..	7º caso	
		y legatarios no exceptuados.	8º caso	
	exceptuado que concurre a una herencia ....	con herederos exceptuados	sin legatarios . . . . .	9º caso
			y legatarios exceptuados ..	10º caso
			y legatarios no exceptuados ..	11º caso
		con heredero no exceptuado .....	y legatarios exceptuados ..	12º caso
			y legatarios no exceptuados.	13º caso
			sin legatarios .... . . . .	14º caso
		con herederos no exceptuados .....	y legatarios exceptuados ..	15º caso
			y legatarios no exceptuados.	16º caso
			sin legatarios .... . . . .	17º caso
		con heredero no exceptuado .....	y legatarios exceptuados ..	18º caso
			y legatarios no exceptuados.	19º caso
			sin legatarios . . . . .	20º caso
		con legatarios exceptuados .....	y legatarios exceptuados ..	21º caso
			y legatarios no exceptuados ..	22º caso
Heredero distribuido en legados .....				23º caso

Con ese cuadro a la vista se puede deducir que no tributan por impuesto sobre el caudal relictico los casos 12, 14 y 21 por falta de base liquidable, ya que todas las porciones que componen el caudal están

(1) Así es, en efecto, aunque tal novedad provoque el que el artículo 100 del Reglamento la mire «de reojo».

exceptuadas al concurrir en la sucesión herederos y legatarios, o solamente herederos que gozan de ese beneficio (artículo 244).

En los casos 13, 22 y 23 tributan los legatarios, pero nada más que por la porción que cada uno adquiere, pues aunque en los supuestos de los casos 13 y 22 concurren herederos, la porción que a éstos corresponde está exceptuada y ha de ser baja para hallar la base liquidable. (Artículo 244 y apartados 5) y 7) del 248.)

En los casos 1.<sup>o</sup>, 3.<sup>o</sup>, 4.<sup>o</sup>, 6.<sup>o</sup>, 7.<sup>o</sup>, 9.<sup>o</sup>, 10, 15, 17, 18 y 20, al heredero o herederos que tributan porque su porción no está exceptuada, no les perjudica en nada los legados, porque en el supuesto que los haya, están exceptuados sus porciones y han de ser baja para hallar la base liquidable. Tributan, por lo tanto, esos herederos por la porción que adquieran. (Artículo 245 y apartado 2) del 248.)

En cambio, en los casos 2.<sup>o</sup>, 5.<sup>o</sup>, 8.<sup>o</sup>, 11, 16 y 19, el heredero o herederos que tributan no sólo lo hacen por la porción que adquieran, sino además por la que corresponde a los legatarios no exceptuados, siempre con el límite del 50 por 100 del valor de los bienes que adquiere el heredero voluntario o la cantidad que representa la parte proporcional que de la cuota corresponda a la legítima del heredero forzoso, más el 50 por 100 de lo que adquiera de la porción libre. Todo lo que la cuota excede de esos límites podrán retenerlo o repetir contra el legatario. Prácticamente, repetimos, en la mayoría de los casos los legatarios no pagan nada. (Artículo 245 y apartados 2), 3), 4) y 6) del 248.)

El caso 5.<sup>o</sup> merece una explicación más detallada. Tributan los dos herederos. Si los dos son forzosos, lo hacen en la forma que dejamos indicada, con derecho, en su caso, a repetir contra el legatario.

Por ejemplo: Un nieto deja una herencia de 17.000 pesetas. No hay deudas. Se bajan las dos mil pesetas que siempre están exentas y quedan 15.000. La legítima de los dos abuelos que heredan es 7.500 pesetas, o sea cada uno 3.750. Las otras 7.500 pesetas se legan a un hermano del causante.

Con esos antecedentes, la cuota del impuesto asciende a 300 pesetas, pero como los abuelos no perciben más que la legítima y nada, por lo tanto, de la porción libre y como por otro lado lo que de cuota corresponde proporcionalmente a esa legítima son 150 pesetas, podrán los abuelos exigir al legatario las 150 pesetas restantes.

Por el contrario, si el legado al hermano es solo de 7.000 pesetas y los abuelos heredan 8.000, además de su legítima adquieran de la

porción libre 500 pesetas. Resulta que la cuota del impuesto hemos dicho que eran 300 pesetas y lo que proporcionalmente corresponde a la legítima 150, cantidad a la que sumada 250 pesetas mitad de la porción libre, arroja un total de 400 pesetas, que exceden en 100 a las 300 y, por lo tanto, los abuelos nada pueden reclamar al legatario. (Apartado 4) del artículo 248.)

Si un heredero es forzoso y el otro no lo es, para aquél se sigue la norma anteriormente dicha y el heredero voluntario tributa por el resto, siempre y cuando no exceda del 50 por 100 de lo que recibe, pues, por el exceso, repetimos, que tiene derecho a retenerlo o reclamarlo al legatario.

Por ejemplo: la misma herencia de 17.000 pesetas antes citada. Un heredero, el abuelo, percibe por su legítima 7.500 pesetas; se legan 7.450 y en el resto se instituye heredero voluntario. El abuelo sólo paga 150 pesetas. Las otras 150 las debía pagar el heredero voluntario, pero como sólo hereda 50, pagará 25 y las otras 125 el legatario. (Apartado 6) del artículo 248.) (1).

Además de los casos expuestos, se pueden dar también los casos de que concurran legatarios exceptuados y no exceptuados y ello implica el que la porción de aquéllos sea baja para hallar la base liquidable.

#### A NOMBRE DE QUIEN SE GIRA LA LIQUIDACION. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS HEREDEROS

Hay que reconocer que vamos a entrar en un verdadero «laberinto», en parte debido a la falta de claridad de los preceptos, en parte también a ciertas lagunas y en la mayor parte a que precisamente en los casos en que pueden llegar a hacerse efectivas esas responsabilidades que exige la política fiscal y cuyo fundamento jurídico es muy dudoso, son aquéllos en los que existen más intereses encontrados y menos vínculos familiares. El Fisco busca garantías y las logra, pero

(1) Parece que es así, porque ese apartado dice: «Cuando concurran herederos voluntarios y forzados, regirán para unos y otros las reglas que, respectivamente, les conciernen de las establecidas en los párrafos anteriores, y sólo en cuanto a la cuota del impuesto excede de lo que proporcionalmente corresponda a las legítimas y del 50 por 100 del valor de las porciones libres tendrán derecho a descontar a los legatarios dicho exceso o a repetir contra éstos por el mismo.

En nuestro entender, todo lo subrayado debe suprimirse, porque en cuanto al exceso, juega la excepción sólo con vista a los herederos forzados, sin acordarse que también los hay voluntarios.

a costa de que muchos albaceas, herederos y legatarios se retiren el saludo (1).

A pesar de que por norma general «el impuesto sólo será en definitiva de cargo de los herederos cuyas porciones no estén exceptuadas», según términos muy rebuscados del apartado 2) del artículo 248; sin embargo, el apartado 1) de ese mismo artículo ordena que la liquidación—que siempre será una—se gire a nombre de todos los herederos cuando sean conocidos, incluso al de aquéllos cuyas porciones hereditarias estén exceptuadas del impuesto (2), y además—decimos nosotros—a nombre de los legatarios de parte alicuota porque «se consideran como herederos» a esos efectos, según prescribe el apartado 8) del propio artículo. Esa unidad en la liquidación es debido a que, según el artículo 250, «los herederos .. serán directa y solidariamente responsables para con la Hacienda del pago» del impuesto.

¿Son responsables todos los herederos o solamente los no exceptuados? Hay quien lo duda, pero indiscutiblemente son todos. La liquidación única es un dato que lo demuestra, según hemos insinuado, pero además el artículo 46 de la ley, con referencia a los documentos o declaraciones que se presenten, dice: «Las liquidaciones se girarán a nombre de los que en estos documentos o declaraciones figuren como herederos. Si los herederos no fuesen conocidos, la liquidación se girará a nombre de los administradores o albaceas, pero siendo, en todo caso, solidariamente responsables del impuesto *cuantos en definitiva adquieran por título hereditario* el caudal relictio, en la forma que determina el Reglamento.»

No cabe duda, volvemos a repetir, que todos los herederos son directos y solidariamente responsables para con la Hacienda, porque no olvidemos que ésta nos da a entender que es coheredero y quizá me-

(1) Los únicos casos en los que van de acuerdos los intereses del heredero y legatario son en los supuestos que señala el apartado b) del artículo 75 y el apartado 3) del artículo 76 del Reglamento, que consideran legatario al nudo propietario de bienes adquiridos tres años antes del fallecimiento del causante, reservándose éste el usufructo, y al endosatario de resguardos o valores retirados después del fallecimiento. Al legatario le conviene ocultar su condición para eludir el pago del impuesto de Derechos reales y al heredero porque no aumente la cuota sobre el caudal relictio.

(2) La circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado de 24 de julio de 1925, para evitar los inconvenientes que se presentan en los expedientes de apremio, sobre todo cuando por la adición de bienes a la masa hereditaria alegan los interesados no tener la condición jurídica de herederos, ordena que las liquidaciones no se giren a cargo de «Herederos de », sino a los nombres y apellidos de todos y cada uno de los obligados al pago.

jor acreedor hereditario. Tanto es así, que obsérvese que las exenciones *no alcanzan a los herederos, sino a las porciones hereditarias*; por eso, en el apartado 2) del artículo 248 se alude a «porciones hereditarias» que «no estén exceptuadas», concepto que se repite en otros varios preceptos, y es que en realidad el Fisco, para no perder «tantos», aceptó el fenómeno jurídico que supone eximir la porción en consideración a la persona del heredero, pero obligando a éste solidariamente, precisamente por la circunstancia de serlo.

Ya hemos indicado que al legatario de parte alícuota se le considera como heredero, y en ese punto la ley fiscal no hace más que adaptarse a la ley civil, puesto que entre ambos conceptos hay afinidades indiscutibles; pero si esa razón es, seguramente, la única para la equiparación, ¿por qué al heredero de una cosa cierta y determinada no se le considera como legatario haciendo honor al artículo 768 del Código civil?

Supónganse ustedes una herencia que después de todas las bajas queda una base liquidable de 52.000 pesetas. Hay un legado de 25.000; a un heredero le corresponden 1.000 y al otro 26.000 y ninguno de ellos está exceptuado. La cuota por caudal relictio son 1.560 pesetas. Al heredero de las 1.000, proporcionalmente le corresponden 30, y al heredero de las 26.000, también le corresponden 780; entre los dos, 810 pesetas. ¿Quién paga el resto?

«Tú—le dirá un tanto excitado el heredero de las 26.000 pesetas al otro heredero—tienes obligación de pagar hasta el 50 por 100 de lo que heredas, luego te corresponden 500 pesetas.» «Y tú—contestará pausadamente a su coheredero el heredero de las mil—tienes igual obligación, o sea que tienes que pagar hasta 13.000 pesetas.»

Se puede complicar un poco más el problema aumentando la herencia en otras 1.000 pesetas que van a parar a un heredero, exceptuado. ¿Qué cara pondrá este señor, si por estar obligado solidariamente con los otros herederos que discuten, la Hacienda le exige 1.560 pesetas, sólo por caudal relictio? Además, quien no está obligado al pago, aunque sea responsable, lo lógico es que no se adelante nunca a pagar y lo haga a última hora, que con multas, intereses, recargos y costas, las 1.560 se convierten en 2.000. ¡Todo por heredar mil pesetas!

## LA RESPONSABILIDAD DE LOS ALBACEAS

Cuando *no sean conocidos* los herederos—nos dice el artículo 249—se girará la liquidación a nombre de los albaceas administradores o representantes de la herencia. Y añade el artículo 250 que *en ese caso* albaceas administradores o representantes citados «*que hayan hecho entrega de los bienes* sin haber satisfecho el impuesto, serán directa y solidariamente responsables para con la Hacienda del pago de éste.»

Esos preceptos no están nada claros. Desde luego hay que desechar toda interpretación que suponga un contrasentido y a eso conduce la lectura de las frases subrayadas, porque jurídicamente es imposible que se den las dos circunstancias de ser desconocidos los herederos y, sin embargo, haber recibido los bienes. Podrán recibirlas cuando sean conocidos, y mientras que no lo sean, no lo recibirán.

Parece que hay que interpretar esos preceptos en el sentido de que se lleguen a conocer los herederos después de haberse practicado la liquidación a nombre de los albaceas; pero entonces, los albaceas ¿no tienen obligación de pagar la liquidación que se gira a su nombre? Mientras que no entreguen los bienes no son responsables solidarios. Si pagan la liquidación, huelga toda responsabilidad. Sin duda, lo que el precepto quiere decir es que como albaceas tienen obligación de pagar, y así se deduce del artículo 46 de la Ley, pero que si no pagasen y entregasen los bienes a los herederos, entonces, personalmente, serán responsables solidariamente con ellos.

Un precepto análogo contiene el artículo 116 del Reglamento en cuanto al impuesto de Derechos reales, aunque no decreta la responsabilidad solidaria, y precisamente por eso, está claro.

En el impuesto sobre el caudal relicito no cabe devolución por diferencia de tipo en razón al parentesco, como indica ese artículo 116, pero sí debía haberse autorizado cuando al ser conocidos algunos de los herederos su porción hereditaria estuviera exenta. Lo mismo decimos en cuanto a los legatarios.

## LOS DONATARIOS «MORTIS CAUSA»

¿Cuál es su situación ante el impuesto? Los bienes y derechos que se transmiten por esa clase de donaciones no cabe duda que están su-

jetos al impuesto sobre el caudal relicito, de acuerdo con el artículo 241, hasta el punto de que el 259 nos aclara que no están sujetas las transmisiones de bienes y derechos a título de donación *inter vivos*.

Pero quien adquiere por donación *mortis causa*, ¿puede decirse que realiza la adquisición por título hereditario, como exige el artículo 46 de la ley del impuesto para ser responsable de su pago? Creemos que no, a pesar de que el artículo 620 del Código Civil nos diga que tales donaciones *participan de la naturaleza* de las disposiciones de última voluntad y se rijan por las reglas de las sucesiones. Sobre todo, ése podrá ser el motivo para que los bienes así transmitidos formen parte del caudal relicito, pero no es suficiente para que al donatario se le considere heredero, o por lo menos legatario, a pesar de que decía el emperador Justiniano que los legados eran *donatio quoedam*.

El donatario *mortis causa* parece que goza de un privilegio, porque no cabe pensar en un olvido del legislador, ya que, como hemos dicho, se acordó incluso de las *inter vivos*.

Ese privilegio puede motivar muchos casos parecidos al que pasamos a exponer: Un hermano adquiere 60.000 pesetas por donación *mortis causa* de otro, de quien hereda su abuelo 60.000 pesetas. La cuota por el impuesto sobre el caudal relicito importa 4.800. El abuelo no debe pagar más que la parte proporcional a lo que hereda, o sea 2.400, porque nada adquiere de la parte libre. ¿Quién paga lo demás?

Si el hermano, en vez de donatario, fuera legatario, sería el llamado a tributar por la diferencia, pero en este caso, ¿quién paga?

Pues parece que tiene que ser el abuelo, como heredero, según el artículo 250, porque es responsable directamente del pago del impuesto; pero, por otro lado, no tiene obligación de pagar nada más que la parte proporcional a lo que adquiere. ¿Contra quién repite por el exceso?

FEDERICO BAS RIVAS.  
Registrador de la Propiedad.