

Fín de una controversia

Nos es forzoso dar por terminada la que venimos manteniendo con el distinguido escritor y abogado del Estado Sr. Rodríguez Villamil. Y no es por cansancio de nuestra parte, que siempre es agradable contender con quien por cima de su argumentación coloca siempre la máxima consideración para el contrincante; pero no queremos, repitiendo lo ya expuesto, agotar el crédito de paciencia concedido por esta revista y sus lectores.

Evacuado por nuestro contradictor lo que llama "trámite de dúplica", séanos permitido a nosotros formular el "escrito de conclusión" con la protesta de que ha de ser tan breve que sólo se reducirá a señalar los puntos de coincidencia final y el único en que el desacuerdo sigue en pie.

El ilustre escritor citado sostuvo (1) con enérgico e inflexible carácter de generalidad, que siempre que en una testamentaria se deducen deudas, se produce un acto de liquidación independientemente de que éstas sean o no deducibles reglamentariamente; que si la deuda tiene el carácter de deducible, hace que la base liquidable por el concepto de herencia se reduzca en la misma cuantía que la deuda represente, y que si no es deducible su importe sigue formando parte de la herencia y de la base o bases de las liquidaciones a que ésta dé lugar, sin perjuicio de que, además, *en ambos supuestos*, se giren sobre la base del mismo importe de la deuda una liquidación en pago o para pago. En pago, cuando se hace adjudicación expresa con tal fin, y para pago, cuando la adjudicación se hace con tal objeto *y también cuando nada se diga*, ya que entonces nace necesariamente el *acto deducido de adjudicación para pago*.

(1) Véase REVISTA CRÍTICA, núm. 224, de 1947, pág. 52.

Refutando esta tesis y manteniendo nuestros puntos de vista presentamos, partiendo siempre de supuesto de herencia y de deudas no deducibles fiscalmente (1) estos dos supuestos:

Primero: Que los herederos se limiten a alegar la existencia de esas deudas no deducibles sin hacer adjudicación especial de bienes para su pago. Supuesto éste, según allí indicamos, muy frecuente en las liquidaciones provisionales de herencia.

En este caso, los interesados persiguen el fin de obtener una ventaja o rebaja en el impuesto si el Liquidador estima en definitiva que procede la deducción de las deudas por ellos alegadas, y esto, a nuestro juicio, era fácil de comprender, aunque no acertó nuestro contrincante a entenderlo, según manifiesta.

Si el Liquidador en este caso rechaza la deducción de deudas del importe de la herencia, se liquidará a los herederos por la parte que a cada uno corresponda en aquélla, sin deducción alguna por deudas; pero entendimos que no procedía exigir el impuesto por la adjudicación para pago de deudas. Así lo reconoce ahora el Sr. Rodríguez Villamil, con lo que implícitamente rectifica su anterior afirmación.

Segundo: Las repetidas deudas las deducen los herederos del importe de la herencia, y además adjudican bienes para su pago, bien al único heredero que exista, o bien, en el caso de ser varios, a todos ellos conjuntamente. También en este supuesto viene ahora nuestro colega a coincidir con lo mantenido por nosotros al reconocer que no procede aquí tampoco exigir el impuesto por la adjudicación para pago, ya que de otro modo se produciría una verdadera duplicación de pago.

El único punto en que la discrepancia subsiste es en el relativo al supuesto de que deducidas de una herencia las repetidas deudas, no deducibles fiscalmente, se adjudiquen a uno de los varios herederos bienes en comisión o encargo para el pago de las mismas. El repetido autor vuelve a presentar el supuesto, muy adecuado para simplificar los términos de la cuestión que se discute, de una herencia de 200.000 pesetas en cuantía, que ha de distribuirse por iguales partes entre los dos únicos herederos llamados a la misma. Deducen éstos de aquélla por razón de deudas, que, como decimos, no son reglamentariamente deducibles, 50.000 pesetas, y queda por tanto reducida la herencia a

(1) Véase REVISTA CRÍTICA núm. 226, de 1947, pág. 163.

150.000 pesetas, de las que corresponden a cada heredero 75.000. En pago de este concepto, el de herencia, se adjudican a cada uno bienes que cubren su respectivo haber, y además a uno solo de los herederos se hace otra adjudicación de bienes con destino o en comisión para el pago por el adjudicatario de las repetidas 50.000 pesetas, representativas de las deudas.

El aludido e ilustre autor desarrolla su teoría en estos términos:

Cada heredero, al no ser admitida la deducción de las deudas, adquiere por *ministerio de la Ley* 100.000 pesetas, y es inconcuso que sobre esa cifra, por el concepto de herencia, han de girarse sendas liquidaciones; y al mismo tiempo es una realidad jurídica que *por acuerdo* y conveniencia de ambos uno de ellos recibe 25.000 pesetas más, por las que necesariamente tiene que tributar en el concepto en que las adquiere, que no es el de heredero, sino el de adjudicatario para pago. Cada uno de ellos, añade, tiene que tributar por lo que adquiere por ministerio de la ley, aparte de todo convenio entre ellos, y por consiguiente, si uno de ellos consiente en desprenderse de una parte de lo que la ley le asigna, lo hará disponiendo de lo suyo, y el coheredero lo adquirirá *no ya del causante, sino en virtud del convenio*, y por ello a más del impuesto en la herencia hay que exigir el que engendra *esa nueva convención*.

Es fácil observar que con estos razonamientos nuestro competente colega, con esa rara agilidad que caracteriza sus escritos, persigue el difícil empeño de demostrar todo esto: de un lado, que en el supuesto estudiado, los bienes que integran la hijuela de adjudicación para pago de deudas son objeto de dos transmisiones simultáneas, a saber: la una, fulminante y *ministerio legis*, que se opera en cuanto a la totalidad de dichos bienes, del causante a los herederos, y la otra, ya sólo en cuanto a una mitad de los repetidos bienes, la que a virtud de esa nueva convención, como le llama, se supone hecha o se efectúa de uno a otro de los herederos. Y de otra parte, como consecuencia de lo anterior, viene a admitir que en la partición de herencia de nuestro caso existen dos negocios jurídicos, perfectamente discriminados, o sean el de la transmisión hereditaria y el de la transmisión que lleva en sí la adjudicación para pago.

No vamos a insistir en lo que ya expusimos en su tiempo de que la jurisprudencia civil considera como el mismo acto particional la adjudicación para pago, ni tampoco que la repetida adjudicación ni es

acto de verdadera transmisión (1) ni es acto sujeto al impuesto, si en definitiva el adjudicatario justifica, dentro del correspondiente plazo, haber pagado a los respectivos acreedores. Sólo ante las nuevas alegaciones que de contrario se hacen, vamos a añadir algo más en cuanto al aspecto fiscal de la cuestión. El Sr. Rodríguez Villamil, ahora, para reforzar y confirmar, según dice, sus alegatos, cita como fundamento legal el párrafo 9.º del artículo 9.º del Reglamento del impuesto; pero es fácil observar que éste se refiere sólo a los excesos de adjudicación en las herencias.

Es cierto que antes, en el Reglamento de 1911, dichos excesos estaban fiscalmente equiparados a las adjudicaciones para pago, en las herencias, pero a partir del Reglamento de 1927 se consideran conceptos distintos, como corresponde a su diferente naturaleza. Por ello, el que aquéllos estén sometidos a doble tributación será una excepción al principio o regla general del artículo 43 del vigente Reglamento. ¿Pero es que por ello se ha de exigir la tributación por partida doble en las adjudicaciones para pago? No hay precepto que así lo autorice; antes, al contrario, tenemos el de la regla 13 del artículo 101 del mismo Reglamento, de la que se desprende, a *contrario sensu*, que cuando en las herencias es improcedente la deducción de deudas no debe girarse liquidación alguna por el concepto de adjudicación para pago.

La polémica mantenida no es, como también se califica de contrario, un litigio académico, ni tampoco entraña una discusión bizantina. En ella se ha estudiado una materia importante y de gran frecuencia en la aplicación de la legislación del impuesto de Derechos Reales, como es la "adjudicación en comisión para pago de deudas", que en todos sus aspectos jurídicos ofrece siempre el raro fenómeno de ser cuestión añeja y al mismo tiempo de palpitante actualidad.

J. RUIZ ARTACHO

Registrador de la Propiedad.

(1) Silván: *Legislación del Impuesto de Derechos Reales*, pág. 55.