

Temas sobre el Impuesto de Derechos reales

Hemos retrasado más de lo que fuera nuestro deseo la continuación del diálogo que, en las páginas de esta REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, venimos sosteniendo con el muy culto Registrador de la Propiedad Sr. Ruiz Artacho. Vamos, pues, a reanudarlo hoy y a evacuar el trámite de *duplica*—empleando por analogía el tecnicismo procesal civil—en este litigio académico (1).

El matiz en el que nuestros respectivos puntos de vista llegan al ápice de la disparidad es el referente al concepto “adjudicación para pago” cuando la deuda de que se trate no tenga el carácter de reglamentariamente deducible.

La tesis que se nos opone es ésta, planteada en estas palabras: “En el punto fundamental del problema planteado y con relación sólo a la herencia, mantuvimos el criterio de que para que proceda la liquidación por el concepto de *adjudicación para pago de deudas* se precisaba, entre otros requisitos que no hacen al caso, el de que existan deudas que, según el Reglamento citado, fueran deducibles. Aparte de en las consideraciones y citas de resoluciones que allí hicimos, nos fundamos principalmente en el número 13 del artículo 103 del citado texto reglamentario que condiciona la práctica de tal liquidación al hecho de que existan deudas que fiscalmente sean deducibles. En el caso—dice—de que proceda la deducción o rebaja de deudas...”

“De aquí surge la consecuencia—sigue diciendo el Sr. Ruiz Artacho—de que si en una herencia se alega la existencia de deudas que no sean deducibles reglamentariamente, hágase o no adjudicación de bienes para su pago, no procede rebajar su importe de la herencia, pero

(1) Pueden consultarse los números de esta REVISTA correspondientes a agosto-septiembre de 1946, y enero y marzo de 1947.

tampoco procede girar liquidación alguna por el consabido concepto de adjudicación para pago de deudas."

Frente a esa teoría, la nuestra es esta otra: la alegación de la existencia de deudas contra el caudal relicto en una testamentaria, causa, en todo caso y sean o no deducibles, liquidación, siempre que en el documento particional se haga adjudicación de bienes, sea en pago, sea para pago.

Empecemos por el caso o supuesto—siguiendo a nuestro interlocutor—en que "los interesados se limiten a hacer constar la existencia y cuantía de las repetidas deudas con la natural pretensión de obtener una ventaja o rebaja del impuesto" y sin hacer especial adjudicación de bienes para su pago.

Ante tal hipótesis, sostiene que "es indudable que deberá girarse la liquidación por la cuantía total de la herencia, sin deducción alguna por razón de esas deudas", y que, lejos de nacer el concepto deducido de adjudicación para pago, "tal liquidación, no sólo sería injusta, sino que constituiría una evidente extralimitación del liquidador", ya que no sería posible encontrar disposición ni cita jurisprudencial en qué apoyarla.

A ello vamos a enfrentar nuestro punto de vista, no sin decir antes que no se nos alcanza qué es lo que se quiere decir o cómo se comapagina la afirmación de que los interesados se limitan a hacer la declaración en los términos dichos a fin de "obtener una ventaja o rebaja del impuesto", con la afirmación subsiguiente de que se ha de liquidar por el total importe de la herencia sin deducción alguna, puesto que si declaran la deuda para conseguir dicha rebaja o ventaja y, sin embargo, la liquidación ha de girarse por el total caudal inventariado sin deducción alguna, ¿en qué consiste o dónde ha ido a parar aquella ventaja para el contribuyente?

Esto aparte de que cuando los contribuyentes declaran deudas en las testamentarias no lo hacen platónicamente, sino con el fin primordial de que se les tengan en cuenta y se les deduzcan de la base liquidable en el concepto de herencia, especialmente cuando el tipo de liquidación que a ésta corresponde es más gravoso que el de adjudicación.

Supuesto, pues, que el caso se presente en los términos dichos, decimos que para nosotros es palmario que lo primero que tiene que hacer el liquidador es dilucidar si la deuda declarada reúne o no los requisitos reglamentarios para ser considerada como deducible y de ello

sacar las consecuencias fiscales, porque no nos parece discutible que el liquidador, ante una relación de bienes por fallecimiento de una persona y una vez practicada la comprobación, lo primero que tiene que determinar es el importe de la herencia propiamente dicha para fijar a continuación actos, conceptos y bases, y, por consiguiente, ello requiere dilucidar si las deudas son o no deducibles.

Llegados a este punto, con el cual no dudamos que estaremos conformes ambos contendientes, sigamos la primera de las hipótesis: las deudas no son deducibles y no se hace adjudicación alguna por los interesados para su pago. Entonces—decimos—ninguna liquidación puede girarse en tal concepto. Todo el caudal tiene el concepto fiscal de herencia y sobre su totalidad se ha de liquidar al tipo de herencia que corresponda, siempre, claro está, que a cada heredero se le adjudiquen los bienes en la proporción que con arreglo a la Ley, o al testamento, en su caso, le corresponda, porque si así no ocurriese, se estaría en el caso de aplicar el precepto del apartado 9) del artículo 9.º del Reglamento por los excesos o diferencias en más.

¡Ah!, pero si la deuda fuese deducible, entonces el liquidador, aunque no haya adjudicación de bienes con relación a ella, tendrá que tener en cuenta el acto deducido de adjudicación y liquidarlo junto con el de herencia, si bien descontando de la base liquidable de ésta el importe de la deuda. Y tendrá que hacerlo así, porque, como antes decíamos, ha de discriminar jurídicamente lo que es herencia y lo que no lo es, o, dicho de otra manera, los distintos conceptos en que los bienes pasan del causante a los herederos. La trascendencia de estas normas se ve más claramente con un ejemplo: herencia de padres a hijos, caudal una casa gravada con una hipoteca de 50.000 pesetas y valorada en 100.000, sin que en la testamentaria se diga nada de adjudicación en pago, ¿es que se ha de liquidar como herencia por 100.000 pesetas y prescindir del concepto reglamentario de adjudicación sobre la base de 50.000 pesetas, con injuria de claros principios jurídicos fiscales y perjuicio evidente, además, para el Tesoro?

El segundo supuesto que el Sr. Ruiz Artacho establece es el de deudas hereditarias que no son fiscalmente deducibles, y ello, no obstante los interesados, las deducen del importe de la herencia y hacen expresa adjudicación de bienes para su pago.

El caso requiere una subdivisión de supuestos para quedar completamente esclarecido, según el enfoque que nosotros le damos.

Si el heredero no es más que uno, no hay problema. Al no ser la deuda deducible, todo el caudal es herencia y todo lo recibe el heredero como tal y no hay, por consiguiente, más acto liquidable que el de herencia sobre su total cuantía, aunque parte de ella se la atribuya como heredero y el resto como adjudicatario. Si por este concepto se le liquidase sin deducir el importe de la base de esa liquidación de la herencia, se produciría una verdadera duplicación de pago.

Si los herederos son dos o más, el problema cambia radicalmente de perspectiva y de solución, siempre y cuando la adjudicación en pago o para pago no se haga a todos con estricta proporción a lo que reciben por herencia, ya que si esta proporcionalidad se guarda estaríamos en el caso anterior.

Efectivamente, si los herederos son dos o más y sólo a uno de ellos se le forma hijuela de adjudicación de bienes en pago o para pago con deducción de los mismos de la herencia, entonces la liquidación por herencia sobre el total caudal inventariado es incuestionable y también lo es la que proceda por adjudicación.

¿Sobre qué base? Esto es lo que con extensión tenemos reiteradamente expuesto y ahora volvemos a reproducir, siquiera sea resumido, aunque tengamos en contra no solamente el parecer de contradictor tan competente como el Sr. Ruiz Artacho, sino también el del Tribunal Central Económico-Administrativo, cuyos respetos, claro es, dejamos a salvo por entero.

Poníamos el caso concreto—real, por otra parte, y objeto de un fallo del aludido Tribunal—de un haber hereditario de 200.000 pesetas en el que son partícipes dos herederos. Aparecen 50.000 pesetas de deudas que reglamentariamente no son deducibles, sea porque no lo són en sí mismas, sea porque no se justifican como el Reglamento exige.

Los dos herederos hacen la deducción y dejan reducido el caudal hereditario a 150.000 pesetas, adjudicándose en tal concepto de herederos la mitad cada uno, o sean 75.000 pesetas. Las restantes 50.000 son adjudicadas a uno de ellos en el concepto de adjudicación para pago.

Queda, pues, patente que ese heredero adjudicatario nunca podría percibir como *heredero* más que 100.000 pesetas, mitad del caudal inventariado, y, sin embargo, percibe 75.000 como heredero y 50.000

como adjudicatario, o sean 25.000 pesetas más sobre aquel máximo de cuota hereditaria.

¿Cuál o cuáles son las liquidaciones que reglamentariamente han de practicarse?

El liquidador que intervino en el caso concreto del que nosotros exhumamos el ejemplo, giró a los dos herederos sendas liquidaciones por el concepto de herencia sobre la base de 100.000 pesetas a cada uno, y otra al adjudicatario de las 50.000 pesetas, sobre esa base y en el concepto "adjudicación en comisión para pago", y el Tribunal Central anuló esta liquidación fundado en que esa liquidación suponía una inmotivada doble tributación sobre dicha cantidad.

En ese criterio abunda el Sr. Ruiz Artacho, y al enfrentarle el nuestro empezamos por decir que para nosotros la doble tributación no alcanza más que a la base de 25.000 pesetas, no a la de 50.000. Ello se evidencia con sólo tener en cuenta que ese adjudicatario recibe en total 125.000 pesetas y paga sobre 100.000 como heredero y sobre 50.000 como adjudicatario; luego es claro que sobre 25.000 paga dos veces.

Dicho de otra manera: lo que resulta es que él, realmente, lo que recibe de exceso sobre las 100.000 pesetas de su haber hereditario —por las cuales ya paga como heredero— son 25.000 pesetas, y sobre ellas es completamente indiscutible que debe tributar por el concepto en que las recibe, que es el de adjudicación para pago, so pena de desconocer los principios más elementales del impuesto.

Se dirá que sobre esas 25.000 pesetas ya ha pagado el otro heredero, puesto que lo que el liquidador hizo fué liquidar a cada uno sobre 100.000 pesetas por herencia y que ahí es donde está la duplicación de pago; pero el argumento lo desatamos diciendo que es verdad lo primero y también que es verdad que esas 25.000 pesetas tributan dos veces, y, sin embargo, no lo es que de ahí nazca una duplicación de pago, porque la verdadera duplicación supone que el pago se realice no solamente sobre los mismos bienes, sino también por el mismo acto y concepto, y aquí, aunque los bienes sean los mismos, el concepto es distinto en cuanto a las repetidas 25.000 pesetas, puesto que es el de adjudicación para pago.

Aunque sea machaconamente, volvamos a decir que cada uno de ellos adquiere por ministerio de la ley, dado el supuesto de que se trata, 100.000 pesetas, y que, por lo mismo, es inconcuso que sobre

esa cifra han de girarse sendas liquidaciones; y al mismo tiempo es una realidad jurídica que por acuerdo y conveniencia de ambos el uno recibe 25.000 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.

Sobre ellas ha pagado como heredero el otro derechohabiente, es verdad; pero ese pago no puede aprovechar al que por convenio las adquiere ni ello envuelve duplicación de pago, porque cada uno 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 no podrá decir que por esa porción de bienes está ya pagado el impuesto sucesorio y que el exigírselo engendra doble exacción. El impuesto sucesorio sí está pagado, pero no lo está el que engendra la nueva convención.

Mas es, según esa teoría, sobre la duplicación de pago contra la que nos revolvemos, salvando toda la consideración que los contradictores merecen, habría que borrar el párrafo 9) del artículo 9.º del Reglamento, que dice así: "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 sin perjuicio de que todos los herederos abonen el impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria del mismo exceso"; cuyo principio fiscal, dicho sea de paso, es el mismo que informa el apartado 18 del artículo 19 del mismo texto legal.

Habría que borrarlo, sí, porque en él bien claro está el doble pago sobre el exceso de adjudicación, y, por lo tanto, patente está la duplicación de pago tal cual la entienden los que no participan de nuestro modo de pensar.

Volvamos al ejemplo propuesto y confrontándolo con el párrafo reglamentario transcrito, siempre ante el supuesto de que la deuda aludida no es deducible reglamentariamente—que es tanto como decir que fiscalmente no existe—, veremos cómo nuestra tesis se refuerza y confirma.

Cada heredero tiene derecho a un haber de 100.000 pesetas en concepto de tal, mas ellos, por las razones que sean—en el caso por-

que admiten la existencia de cierto pasivo—, adjudican a uno de ellos 75.000 pesetas y al otro 125.000, es decir, 25.000 pesetas de exceso “sobre el importe de su haber en concepto de tal” heredero. ¿Qué hacer? ¿Cómo liquidar? El precepto es tajante: al que adquiera la parte de exceso se le liquidará éste como cesión, y sin perjuicio de eso los dos herederos “satisfarán el impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria del mismo exceso”, como el precepto impone.

¿Es esto duplicación de pago, rectamente entendida? No; no solamente por las razones que van dichas, sino porque sería absurdo suponer siquiera que el Reglamento la acoja.

Expuestos los anteriores razonamientos no queremos pasar por alto el argumento que nos hace nuestro académico contrincante cuando se enfrenta con uno de los que nosotros exponíamos en nuestro anterior artículo.

Era aquel en que decíamos que al encontrarse el liquidador con una adjudicación expresa de bienes para pago—con la salvedad antes dicha—tiene necesariamente que ser liquidable dada la inexorable división tripartita de los actos jurídicos en sujetos, no sujetos y exentos, y dado que no puede ser calificada ni de no sujeta ni de exenta; y a ello opone dos argumentos, que vamos a analizar separadamente:

Primer argumento—“Si la Administración resuelve que en tales casos no existen fiscalmente las pretendidas deudas, tendrán que aceptarse todas las consecuencias de ello derivadas y, por tanto, si no existe o no se admite deducción, no hay adjudicación de bienes para su pago.”

Francamente, el argumento nos parece deleznable y por añadidura sofístico: la Administración no se mete a dilucidar si las deudas tienen existencia real; lo que se dice es que fiscalmente no existen y que *no son deducibles*, lo cual es completamente distinto, y esto lo hace, como es bien sabido, no solamente para cerrar el portillo de la defraudación en aquellos casos en que el tipo hereditario es mayor que el de adjudicación, sino para poder determinar además la verdadera base liquidable por razón de herencia.

Segundo argumento.—Este lo da nuestro ilustrado colega como refuerzo del anterior, y dice que en el caso ocurre algo análogo al de aquellos otros en que se discute la verdadera naturaleza jurídica del negocio declarado por los interesados, en cuyo supuesto manda el artículo 41 que se prescinda de la nomenclatura adoptada por éstos y que el impuesto se exija según la que civilmente le corresponda; y

aplicando esa norma añade: si las partes "otorgan una compraventa, y por estas o aquellas razones el liquidador descubre que lo que pretendieron fué enmascarar una verdadera donación en fraude del Tesoro, además de esa donación ¿habrá de ser liquidada la compra con el pretexto de ser acto sujeto?"

Contestación: Negamos en redondo que exista ni la más leve paridad entre lo previsto en la aludida norma general de liquidación del impuesto y el caso que tan prolijamente estamos debatiendo. La previsión reglamentaria se refiere a un problema de puro derecho, cual es el de precisar la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato declarado—de un solo acto—, y el caso que nos ocupa va más allá y dilucida si además del acto liquidable que la herencia engendra por si misma hay otro que de él se desprende a virtud de las normas jurídico-fiscales aplicables a la distribución de la herencia hecha por los interesados. Por consiguiente, en aquel primer supuesto sería absurdo pensar en la posibilidad de girar dos liquidaciones.

Hemos llegado al fin del camino, aunque no sabemos si nos habremos detenido demasiado en él, y damos fin a estas apostillas sin rehuir ninguno de los argumentos que se nos han opuesto, e incluso hemos hecho referencia, sucinta, para no exagerar la prolijidad, a los "excesos de adjudicación", accediendo a los deseos e invitación del competente colega con quien polemizamos.

JOSÉ M.^a RODRÍGUEZ-VILLAMIL,
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid