

## I n s i s t i e n d o

En el notable trabajo aparecido en el número de esta Revista del pasado enero, de que es autor el ilustre colaborador de la misma y competente Abogado del Estado Sr. Rodríguez-Villamil, se rebaten algunas de las conclusiones que sentamos en un modesto apunte (véase el número 218 de julio de 1946 de esta misma publicación). Más que refutar las objeciones que se nos hacen nos vamos a limitar a hacer unas ligeras indicaciones especialmente en cuanto al carácter de generalidad que da ahora el citado autor a alguno de los puntos de la materia discutida.

En nuestro estudio, después de señalar brevemente las dos formas o modalidades que los estudiosos presentan y perfilan de la adjudicación para pago de deudas, o sea la llamada "en comisión o encargo" y la "traslativa", sentamos la afirmación de que en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, al menos explícitamente, sólo se regulaba la primera. En correspondencia con el epígrafe de nuestro artículo no nos ocupábamos para nada de la "adjudicación en pago de deudas". Pues bien: se refuta nuestra afirmación, que califica de no convincente, ya que los artículos y número de la tarifa que se indican mencionan la "adjudicación en pago". Esta objeción, que parte de un error, al carecer de base cae por su propio peso.

En el punto fundamental del problema planteado y con relación sólo a la herencia (a la que nos habíamos concretado como medio de simplificar la cuestión), mantuvimos el criterio de que para que proceda la liquidación por el concepto de "adjudicación en comisión para pago de deudas" se precisaba—entre otros requisitos que no hacen al caso—el de que existieran 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 artícu-

lo 101 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 surgió la consecuencia de que si en una herencia se alega la existencia de deudas que no sean de las deducibles reglamentariamente, hágase o no adjudicación especial de bienes para su pago, no procederá rebajar su importe del de la herencia, pero tampoco procede girar liquidación alguna por el consabido concepto de "adjudicación para pago de deudas".

Contra esto sienta nuestro distinguido contradictor, aquí ya con carácter general, lo que sigue:

Que siempre que en una testamentaría se deduzcan deudas se produce un acto de liquidación, independientemente de que sean o no deducibles reglamentariamente y que en el caso de que no tengan ese carácter su importe sigue formando parte de la herencia, siendo objeto de liquidación por ese concepto, sin perjuicio, además, de que sobre el importe de la deuda se gire una liquidación "para pago", tanto cuando exista adjudicación con tal objeto, como en el caso que nada se diga, porque entonces nace necesariamente el acto deducido de tal adjudicación para pago, y que en cuanto a la cantidad que la deuda represente se liquida o grava efectivamente dos veces; pero sin que esto quiera decir que haya verdadera duplicación de pago porque el verdadero concepto de ésta no nace de que sobre una misma base se giren dos liquidaciones, sino que, además, se necesita que ambas sean por el mismo o análogo concepto.

Añade, además, que en tal supuesto el Liquidador no tiene otro remedio que someter a tributación la repetida adjudicación para pago, ya que dentro de la técnica del impuesto no puede ser catalogada entre los actos "exentos" ni en los "no sujetos".

Nosotros, para examinar el problema en su realidad viva, siguiendo al mismo destacado autor, vamos a presentar dos supuestos. Partimos siempre de la base de una herencia en que los interesados alegan la existencia de deudas que, según la legislación del impuesto de que se trata, no son deducibles de la masa hereditaria, ora por su carácter o ya por no haberse cumplido los requisitos por aquélla exigidos:

## PRIMER SUPUESTO

Los interesados se limitan a hacer constar la existencia y cuantía de las repetidas deudas (es indiferente que ellos mismos practiquen o no su deducción del importe de la herencia) con la natural pretensión de obtener una ventaja o rebaja en el pago del impuesto. No hacen adjudicación especial de bienes para su pago (1).

En este caso es indudable que deberá girarse la liquidación por la cuantía total de la herencia sin deducción alguna por razón de esas deudas, pero deberá practicarse la liquidación especial por la repetida adjudicación para pago de deudas?

Nuestro distinguido refutador sostiene sin titubeos la afirmativa por entender, según vimos, que nace aquí el "concepto deducido" de la adjudicación para pago.

Nosotros, por el contrario, entendemos—dicho sea con la mayor consideración para quien con nosotros la ha tenido en grado sumo—que tal liquidación no sólo sería injusta sino que constituiría una evidente extralimitación del Liquidador, aunque con ello creyera servir los intereses del Tesoro. ¿En qué disposición o cita de jurisprudencia podría apoyar su actuación? No sería posible encontrarla.

En el caso contrario al de que se trata, esto es, cuando las deudas son deducibles y no existe adjudicación para su pago—que es uno de los supuestos que regula el número 13 del artículo 101 del Reglamento—es natural y equitativo que la Hacienda presuma, aunque no la hayan formulado los interesados, la existencia de una adjudicación para pago, ya que al minorarse por un lado la cuantía de la herencia y no liquidar por otro la repetida adjudicación, sufriría un quebranto en sus intereses si después resultaba que en definitiva las precitadas deudas no existían realmente o no se aplicaban, en el plazo marcado, los bienes o su importe al pago de las mismas. ¿Pero qué lesión de los intereses del Tesoro puede existir en el caso de que se trata, ni qué fundamento racional puede tener aquí la tal liquidación? El contribuyente, en uso de un perfecto derecho, interesó se descontase del importe de la herencia el de las deudas y el Liquidador rechazó su pretensión. Esto fué todo. Nos ocuparemos después de la doble tributación que se produciría de seguirse el criterio de nuestro contradictor.

(1) Esto es frecuente en las liquidaciones provisionales de herencia.

## SEGUNDO SUPUESTO

Seguimos en el caso de herencia y de deudas que no son deducibles ante el Impuesto. Aquí ya los interesados las deducen del importe de la herencia y hacen también una expresa y especial adjudicación para su pago de todos o de parte de los bienes de aquélla. Supongamos que tal adjudicación se hace al único heredero que existe o, en caso de ser varios, a todos conjuntamente (1).

Es un hecho que aquí no puede negarse el de que si de la herencia no se rebaja el importe de las deudas y se liquida por el total importe de aquélla y además por la tan repetida adjudicación para pago se produce, en cuanto al montante de aquellas deudas, una doble tributación, doble exacción, duplicidad de pago o como quiera llamarse.

Advirtamos, de pasada, que al decir duplicidad de pago, antes y ahora, no quisimos referirnos a lo que cabría llamar "concepto específico" de la misma, o sea a aquel en qué se considera, al lado de los errores de hecho, por el artículo 208 del citado Reglamento. Sólo queremos significar que se produce un doble pago del impuesto por una sola y misma adquisición de bienes que se transmitieron del causante de la herencia a los mismos herederos.

La alegación que se nos hace de contrario de que el Liquidador, tanto en el supuesto primero como en el segundo o en cualquiera otro análogo, ha de tomar por fuerza en consideración y liquidar la adjudicación para pago, ya que es acto sujeto al impuesto, es de una consistencia más aparente que real. En efecto, 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, no existe o no se admite su deducción, no hay adjudicación de bienes para su pago, y efectuado éste tampoco podrá pedirse devolución alguna por razón de impuesto satisfecho.

Ocurre aquí algo análogo al de aquellos casos que la práctica nos ofrece con frecuencia, en que para el Impuesto de Derechos Reales existe un negocio jurídico distinto al declarado o formulado por los interesados. Así, por ejemplo: Dispone el artículo 41 del Reglamento que

(1) Eliminamos el supuesto de adjudicación a uno solo de los varios herederos, no sólo por haber ya sido ampliamente tratado en mi anterior artículo, sino a fin de presentar el supuesto con la mayor diafanidad.

dicho impuesto se exija según la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato cualquiera que sea la denominación que las partes quieran darle. Si éstas otorgan una compra y por estas o aquellas razones el Liquidador descubre que lo que pretendieron fué enmascarar con ella una verdadera donación, en fraude del Tesoro, además de esa donación, ¿habrá de ser liquidada la compra con el pretexto de ser acto sujeto?

No cabe duda que en los dos supuestos de herencia planteados, de liquidar la tan repetida adjudicación para pago, se produciría una doble e injusta exacción del impuesto. Ni aun siquiera así podría pretenderse, demostrar existía un "exceso de adjudicación".

Si en los casos presentados la adjudicación para pago se hace a persona que no sea uno de los herederos, las circunstancias cambian por completo. Aquí se perciben ya claramente las dos transmisiones, y como expusimos en nuestro anterior artículo, la Dirección General de los Registros—a otros efectos, naturalmente—tiene declarado que esa adjudicación ya no es acto de partición y que por ello se precisa la previa inscripción en el Registro de la Propiedad, en favor de los herederos, de los bienes que fueran objeto de la adjudicación para pago de deudas.

Sólo añadiremos, para terminar, que esperamos con interés que nuestro distinguido contrincante, según anuncia, se ocupe del concepto fiscal de los "excesos de adjudicación". Confiamos en que lo hará con la maestría que en él es notoria.

JUAN RUIZ ARTACHO  
Registrador de la Propiedad.