

Las adjudicaciones en pago y para pago ante el Impuesto de Derechos reales

Estas líneas nos las sugiere el artículo que, bajo un epígrafe análogo al que las encabeza, apareció en el número correspondiente a agosto-septiembre de 1946 de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, firmado y desenvuelto brillantemente por el competente Registrador de la Propiedad D. Juan Ruiz Artacho

En él se nos alude en unos términos de consideración tal, que nos obliga a corresponder a ella con rendimiento y al mismo tiempo a contestar a todo aquello en que nuestros puntos de vista sobre el tema no son compartidos por el preopinante.

Aunque la cuestión de la verdadera naturaleza jurídica de esos dos conceptos—adjudicación de bienes en pago y adjudicación en comisión para pago—es muy sugestiva, no hemos de entrar en ella, primeramente porque nada diríamos que valiese la pena, volviendo a espigar donde han espigado ya con ojos penetrantes firmas tan prestigiosas como las de Roca Sastre, Lacal Fuentes y González Palomino, y en segundo lugar, porque nuestro objeto es más bien observar esa figura jurídica en cuanto es afectada por el Impuesto de derechos reales, y dentro de él analizar de nuevo los puntos de vista que tenemos expuestos en nuestro libro sobre ese Impuesto y en diversos trabajos publicados en la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO y que no son compartidos por el señor Ruiz Artacho.

Mas aunque no terciemos en el debate, no queremos dejar de decir, siquiera sea de pasada, que estamos más cerca de la tesis del ilustre y penetrante jurista Sr. González Palomino que de los demás, incluyendo al propio Tribunal Supremo.

Dicho, pues, esto, vamos ya a enfrentarnos con los puntos de vista

que nuestro amable e ilustrado contrincante expone en su interesante y ponderado trabajo.

Empieza por decir que el Reglamento de derechos reales "sólo regula, al menos explícitamente, la adjudicación que se haga por vía de comisión o encargo para pagar deudas", y corrobora su afirmación con la cita de los números 5) y 10) del artículo 9.^º, del 4) del artículo 24 y del 13) del artículo 101; y a ello oponemos que no nos parece completamente convincente la cita, por cuanto, aparte de que la Tarifa, en su número 1, especifica el tipo aplicable a la *adjudicación en pago* o para pago, los apartados 1) y 10) del artículo 9.^º mencionan expresamente las adjudicaciones en pago y las mencionan también el artículo 19 en su apartado 18) y el 24 en el 4).

Dice después y a renglón seguido que para que en las sucesiones hereditarias se dé fiscalmente la adjudicación para pago, son necesarios dos requisitos: que existan deudas reglamentariamente deducibles y que el documento en que consten sea liquidado o declarado exento. Tal interpretación tampoco la podemos compartir sin distingos.

A nuestro entender, siempre que en una testamentaría se deducen deudas, se produce un acto de liquidación, independientemente de que sean o no sean deducibles reglamentariamente; de tal manera, que ese acto liquidable no depende para nada de que la deuda esté bien o mal deducida. Dicho de otra manera: la calificación de deducible tiene la transcendencia de que si la calificación es reglamentaria, la cantidad a que asciende la deuda será baja del caudal hereditario, y si no es deducible, conforme al Reglamento, no produce esa baja en el caudal.

¿Y cuál es la transcendencia fiscal de una u otra solución? Bien conocida es: 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 si no es deducible reglamentariamente, su importe sigue formando parte de la herencia y de la base o bases a que el caudal dé lugar, sin perjuicio de que, además, en ambos supuestos se gire sobre la base del mismo importe de la deuda una liquidación en pago o para pago. En pago, cuando se hace adjudicación de bienes, 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.

Se dirá, y se dice frecuentemente en los recursos contra estos actos liquidables, que en tal supuesto hay duplicación de pago sobre la base

líquidable que la deuda represente, puesto que se liquida por herencia y además como adjudicación; y ello es verdad, con verdad solamente relativa: esa base o cantidad que la deuda represente, se liquida o grava efectivamente dos veces, pero sin que eso quiera decir que haya verdadera *duplicación de pago*, por la sencilla razón de que el verdadero concepto de la duplicación de pago 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.

Así, cuando el liquidador ve que al realizar los herederos una partición adjudican a uno de ellos bienes cuyo valor es superior al que representa su participación en el haber hereditario, tiene que dilucidar cuál sea la razón de ese exceso de adjudicación, y para ello ha de empezar por precisar el caudal hereditario propiamente dicho, civil y reglamentariamente.

Aquí es donde el problema empieza a formarse en relación con el aspecto que ahora nos ocupa. Los herederos o los partidores forman el caudal líquido partible descontando lo que estiman que son deudas del causante, y dicen: tanto de haber total y tanto de deudas, da un caudal partible equis, en el que a cada heredero le corresponden tantas pesetas, y, paralelamente, a uno de ellos le adjudican para pago de aquéllas su equivalente en bienes. Estos, sumados a los adjudicados por herencia, dan exactamente el total haber.

Ante esto el liquidador examina esas deudas, y si se encuentra con que no son deducibles conforme al Reglamento, determina un caudal partible por herencia mayor y una mayor participación en él de cada heredero, con la consiguiente consecuencia jurídico-fiscal de aumentar la base liquidable figurada en las respectivas hijuelas a esos herederos. Queda, pues, liquidada como herencia la cantidad figurada como deuda.

Pero, al mismo tiempo, ve también el liquidador que en la testamentaría se hace una adjudicación expresa de bienes para pago de tal deuda, sea a un tercero, sea a uno de los herederos, y, claro es, que de ese acto expreso no puede prescindir y tiene que aplicarle el Reglamento. ¿Cómo? Esa es la cuestión.

Si la adjudicación para pago se hace a un extraño, el problema no creemos que pueda ofrecer duda a nadie dentro de la técnica del Impuesto. Habrá que aplicar el número de la Tarifa que expresamente grava el acto, y no se podrá decir razonablemente que se ha duplicado el impuesto, aunque la misma base se grave dos veces, porque, fiscalmente y por

no ser deducible la deuda, los herederos adquirieron su importe y han de tributar como tales, con completa independencia de aquella otra tributación del adjudicatario.

Si este criterio jurídico-fiscal no se acepta, surge inmediatamente esta pregunta: ¿Para qué sirve entonces la distinción que el Reglamento hace con detalle y rigurosa precisión sobre deudas deducibles y no deducibles? Se nos dirá: para excluir su importe de la herencia cuando sean deducibles y para que quede incluido en ella cuando no lo sean. Muy bien, replicamos; pero en ese segundo supuesto, ¿qué hacer ante el acto expreso de adjudicación para pago, sea a un tercero, sea a uno de los herederos? ¿Cómo lo calificaremos?

Convendrán los contradictores en que reglamentariamente y de dentro de nuestra técnica jurídico-fiscal, la pregunta no tiene otra solución que la que nosotros le damos, el acto no puede ser encajado entre los exentos porque no está catalogado entre ellos, y no puede ser bautizado como no sujeto, porque éstos son los no tarificados y el de nuestro supuesto lo está, puesto que lo están las adjudicaciones expresas para pago. Luego la solución no puede ser otra que la de declararlo sujeto, porque ante el Impuesto el acto que no está exento y no es calificable de "no sujeto", está sometido al impuesto, es "acto sujeto".

Si la adjudicación se hace, no ya a un tercero extraño a la herencia, sino a uno de los herederos, entonces la solución brota lógica y llanamente aplicando los mismos principios que acabamos de indicar, sin necesidad de retorcerlos ni forzarlos, como vamos a ver.

Con ello entramos ya de lleno en la controversia que el ilustrado contrincante plantea oponiendo a nuestro criterio sobre el caso, el suyo propio, muy autorizado, y por añadidura avalado por el del Tribunal Económico-administrativo central en su Resolución de 7 de diciembre de 1943, de la cual nosotros nos ocupamos en el número de julio-agosto de 1945, de la REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO, razonando respetuosamente un criterio opuesto al que en aquélla se sustenta.

Recordemos que estamos hablando en el supuesto de que las deudas de que se trate no sean deducibles reglamentariamente y, ello no obstante, se deducen y se hace adjudicación expresa de bienes para su pago a uno de los herederos en cuantía equivalente al importe de aquéllas, y supongamos también que el importe del haber hereditario era de 200 000 pesetas, que los herederos son dos y que la deuda es de 50 000 pesetas: cujos supuestos de hecho son análogos a los que tuvo en cuenta la

mencionada Resolución, y son también los que analiza nuestro amable contradictor.

La partición se hizo adjudicando a cada heredero, *en concepto de herencia*, bienes por valor de 75.000 pesetas, o sea a los dos 150.000 pesetas, y las 50.000 pesetas que restan hasta las 200.000, se adjudicaron a uno de ellos para pago.

La oficina liquidadora juzgó que al no ser deducida la deuda, la porción hereditaria de cada heredero era de 100.000 pesetas, y sobre tal base les giró sendas liquidaciones por herencia, y, además, como había una adjudicación en comisión para pago, hecha expresamente a uno de los herederos, a éste le practicó otra liquidación por tal concepto sobre la base de las expresadas 50.000 pesetas, cuya liquidación el Tribunal la estimó improcedente y la anuló, porque sobre ella recaía una inmotivada doble tributación.

Nosotros sostuvimos, y volvemos a sostenerlo ahora, a pesar de la autorizadísima opinión del Tribunal central y del considerable refuerzo que supone la del Sr. Ruiz Artacho, que la duplicación del tributo no afecta más que a 25.000 pesetas. Es decir, que la liquidación en concepto de adjudicación para pago girada al heredero a quien se le adjudicaron 50.000 pesetas por ese concepto, además de las 75.000 adjudicadas como heredero, no debió tener por base más que 25.000 pesetas, y que por lo mismo sobre las 25.000 restantes tributó como heredero y, además, como adjudicatario.

La razón nos parece transparente: precisamente por no ser deducible la deuda con arreglo a las normas que para el caso da el Reglamento, su porción *hereditaria* es de 100.000 pesetas, y sobre ellas debe tributar y tributó, efectivamente, por el tipo de herencia. Dicho de otra manera: adquiere como heredero y por ministerio de la ley bienes valorados en 100.000 pesetas, con independencia de todo pacto, y tributa por ellos como tal heredero, y, por consiguiente, sobre esos bienes no tiene por qué volver a tributar, aunque los propios herederos digan que en ellos adquiere 75.000 pesetas por herencia y que 25.000 pesetas—la mitad de las 50.000—las adquiere como adjudicatario. Esa manifestación y ese pacto, respecto a esa mitad, es intrascendente, supuesta la no deducción que el Reglamento impone.

Esto no es dudoso, pero tampoco lo es que ese heredero es adjudicatario expresamente de bienes por valor de 25.000 pesetas—la mitad

de las 50.000—que exceden en esa cifra de su participación en la herencia, y ante ello, ¿qué hacer con ese acto?

Recordando lo antes dicho, el liquidador forzosamente tendrá que encuadrarlo entre los exentos, los no sujetos o los sujetos; y como no es lo primero, porque no está comprendido entre los que el Reglamento califica de tales, ni entre los no sujetos, porque está tarifado, fatalmente tendrá que incluirlo entre los sujetos.

A esta conclusión sólo se puede oponer un argumento, tomado del mismo artículo del Sr Ruiz Artacho, y es éste: sobre esas 25.000 pesetas no tiene por qué pagar el mentado heredero adjudicatario, porque sobre ellas y por el concepto de herencia ya ha pagado el otro heredero, supuesto que cada uno de los dos tributó como heredero sobre 100.000 pesetas; pero el argumento palidece y se quiebra ante la consideración de que el pago que el Reglamento imponga a un contribuyente dentro de sus normas fiscales no puede aprovechar a otro que, fuera de ellas y a pesar de ellas, adquiere o es beneficiado por un acto tarificado, ya sea expreso o ya deducido.

El sentido interpretativo o el criterio que acabamos de exponer está patente en los artículos 9.º, apartado 9), y 19. apartado 18), cuando dicen que si al heredero, o al socio en caso de disolución de la sociedad, se les adjudican bienes que excedan del importe de sus respectivos haberes, como tales, el heredero "satisfará el impuesto por dicho exceso, sin perjuicio de que todos los herederos abonen el impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria del mismo exceso". y al socio se le exigirá, "con independencia de lo que corresponda por la disolución, el impuesto correspondiente, bien a la adjudicación en pago de deudas, si hubiere pasivo, bien como adquisición de bienes muebles o inmuebles, según la clase de bienes que se transmitan, por el exceso que resulte de la cantidad a que como socio tenía derecho".

Bien claro está, a la vista de esos preceptos, que el criterio fiscal y también jurídico de ellos es el de que cada uno de esos adquirentes pague por los que el Reglamento supone que según la Ley le corresponde y que además tribute por lo que fuera o aparte de esa presunta adquisición legal le asignan los convenios que entre sí hacen los herederos o los socios. Es como si el Reglamento dijera, en esta herencia o en esta sociedad a cada participante le asigna la Ley cierta porción y sobre ella ha de tributar, aunque de hecho se le dé una porción menor, y ello ha de ser sin perjuicio de que, además, el copartícipe a quien

se le adjudique de más pague también por el exceso, no ya como socio o como heredero, sino por el concepto en que lo adquiera.

No se puede, pues, hablar de duplicación de pago, por la sencilla razón de que uno es el acto y la cuota que de la partición nace con arreglo a la Ley, y otro el de adjudicar a uno de los herederos una porción de bienes mayor de la que la misma Ley le da. Son actos perfectamente distintos y distintamente sometidos a tributación, ya se les califique o se les llame a ellos a título de "exceso de adjudicación", ya al de adjudicación para pago: y lo son, en definitiva, por la suprema y aplastante razón de que esa diferencia en más no la reciben a título de herencia, sino merced a un acto convencional de los propios herederos que queda dentro del ámbito del impuesto con completa independencia de aquélla.

Y este exceso no se fija arbitrariamente, como cree nuestro contrincante, sino teniendo en cuenta, de un lado, lo que la Ley les reconoce, y de otro, lo que ellos libremente se asignan. Estos términos de comparación, y no otros, son los que dan ese exceso o diferencia. Lo artificioso no es ese sistema, como aquél opina, lo artificioso y arbitrario es fijarlo según él propugna, teniendo exclusivamente en cuenta lo que los interesados determinan como herencia y deducir de ahí que lo que de eso excede es el exceso de adjudicación.

Las palabras que emplea son éstas: "Si los interesados 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—sigue diciendo—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?"

No, replicamos: no hay tal fijación artificiosa, ni menos al arbitrio del Liquidador, del haber hereditario del heredero *B*, este haber lo fija en principio el derecho sustantivo y lo perfila, a los efectos tributarios, el Reglamento del Impuesto, y por lo mismo no se puede, con razón derecha, decir que es caprichoso ni arbitrario, y en cambio sí lo sería admitir que los herederos *ad libitum* pudiesen determinar lo que es herencia y lo que son deudas prescindiendo de lo que el Reglamento dispone en cuanto a ellas.

¡Medrado quedaría el Impuesto si los interesados en una herencia

pudiesen, sin vallas ni fronteras, determinar lo que es haber hereditario y lo que no lo es, sobre todo si de cargas, deudas y bajas se habla, máxime siempre que se tratase de sucesiones en las que los tipos de tarifa aplicables por el concepto de herencia fuesen superiores al 5 por 100, esto es, al de adjudicación!

Algunas otras apostillas nos sugiere el interesante trabajo del señor Ruiz Artacho, sobre todo en la parte de él dedicada a examinar lo que llama "el exceso de adjudicación": pero por no alargar estas notas prescindimos, al menos por hoy, de dialogar sobre ellas, no sin decir, para terminar, que la teoría de las presunciones, desarrollada eruditamente por el articulista, no juega para nada en la fijación de los excesos de adjudicación, por la potísima y definitiva razón de que su cuantía está objetivamente vallada y encuadrada, por un lado, en lo que la norma legal aplicable en cada caso asigna al heredero o al socio participante en la herencia o en el haber social, y por el otro, en lo que ellos mismos convencional y libremente se asignan.

JOSÉ M.^o RODRÍGUEZ VILLAMIL,
Abogado del Estado y del I. G. de Madrid