

NUMERO DE CRITERIO: CRI0002-14

Órgano:

Dirección General de Tributos y Juego.

Fecha de salida:

30/09/2014

Cuestión planteada.

Naturaleza jurídica y tributación del legado de parte alícuota.

Normativa:

- Código Civil.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Jurisprudencia:

- Sentencia de 12 de junio de 2006, de la Sala de lo Civil, del Tribunal Supremo (recurso número 4327/1999).
- Sentencia de 22 de enero de 1963, de la Sala de lo Civil, del Tribunal Supremo (ponente Francisco Bonet Ramón).
- Sentencia de 14 de julio de 2008, de la Sala de lo Civil, del Tribunal Supremo (recurso número 2954/2001).

Doctrina administrativa:

- Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 20 de julio de 2007.
- Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 12 de junio de 1963.
- Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 22 de marzo de 2007.
- Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 1 de septiembre de 1979.
- Consulta 0322-04, de 18 de febrero, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Consulta vinculante V1405-08, de 7 de julio, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Consulta vinculante V0949-09, de 30 de abril, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Consulta vinculante V0808-11, de 29 de marzo, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Contestación:

La cuestión de fondo objeto de la controversia se contrae a dilucidar cuál es la naturaleza jurídica de la disposición testamentaria por la que se lega una porción ideal, matemáticamente expresada, del patrimonio hereditario (por ejemplo *“lego a A el tercio de mi herencia”*), desde un punto de vista civil y su consecuente régimen fiscal, concretamente si debe liquidarse como legado o como herencia.

Sin ánimo de extendernos, conviene resaltar las siguientes disposiciones que el Código Civil dedica en materia de sucesiones:

Artículo 659 *“La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte”*.

Artículo 660 *“Llábase heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular”*.

Artículo 661 *“Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”*.

De los preceptos anteriores se desprenden las principales notas diferenciales entre la condición de heredero y legatario:

- a) El heredero es un sucesor universal y el legatario un sucesor a título particular (art. 660 CC).
- b) El heredero sucede en derechos y obligaciones (art. 661 CC), respondiendo de éstas ilimitadamente aún con sus propios bienes (artículo 1003 CC *“Por la aceptación pura y simple, o sin beneficio de inventario, quedará el heredero responsable de todas las cargas de la herencia, no sólo con los bienes de ésta, sino también con los suyos propios”*), mientras que el legatario sucede, generalmente, en el activo y no en el pasivo.

El legado puede definirse como aquella disposición de última voluntad por cuya virtud el causante asigna una ventaja económica de carácter particular a aquel a quien desea beneficiar en una estimación individual de la persona y sus circunstancias.

En el legado ordinario -entendiendo por tal el que no es de parte alícuota- el testador designa los bienes concretos que atribuye al legatario (por ejemplo *“lego a B el pleno dominio del chalet”*), mientras que el legado de parte alícuota puede definirse, en una primera aproximación, como aquel que tiene por objeto una fracción ideal matemáticamente expresada en el patrimonio hereditario (por ejemplo *“lego a A el tercio de mi herencia”*). La cuestión que entonces discute la doctrina es si tal disposición es verdaderamente un legado o se trata de una forma de designar al heredero, pues aunque el testador haya empleado el término legado, lo cierto es que le atribuye al legatario una cuota de herencia, comprensiva de activo y pasivo. Es precisamente sobre la forma de designar al heredero la base entorno a la cual se articulan las dos posturas doctrinales. De una parte, quienes defienden que el heredero debe haber sido designado expresamente como tal por el testador (criterio subjetivo), apoyándose en los artículos 668 y 675 del Código Civil que imprimen a la intención del causante el rango de ley de la sucesión; frente a quienes entienden que, aunque no le haya nombrado como tal, será heredero quien efectivamente sea instituido en la totalidad de la herencia o en un parte alícuota de la misma (criterio objetivo), sobre la base del artículo 660 CC que llama heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, sin embargo, partiendo de una clara tendencia espiritualista o de acatamiento de la voluntad del testador, ha ido evolucionando hasta adoptar una postura ecléctica que configura al legatario de parte alícuota como una figura intermedia entre la del legatario y la del heredero. Efectivamente en su Sentencia de 12 de junio de 2006 (recurso 4327/1999) concluye que:

“(S)i bien el artículo 660 del mismo código distingue entre heredero y legatario considerando que el primero sucede a título universal y el segundo a título particular, no puede desconocerse la asimilación a ciertos efectos de la figura del legatario de parte alícuota a la del heredero en cuanto acreedor de una parte de la herencia. Así ha de entenderse que el régimen del legado de parte alícuota -que en este caso atribuyó el testador a sus sobrinos demandantes- es distinto del legado de cosa específica -cualquiera que sea la posición doctrinal que se adopte acerca de su naturaleza- por la afinidad entre aquel legado y la herencia, derivada en ambos de la común atribución indeterminada de bienes -aunque sea por diferente título- que obliga a que se concrete o materialice mediante la partición el contenido económico para fijar la parte que le corresponde a uno y otro. Al respecto, la sentencia de esta Sala de 22 de enero de 1963 ya señaló que “dada la naturaleza, alcance y efecto de esta especie de legado y la ausencia de su reglamentación en nuestro Código Civil, deben serle aplicables determinados preceptos legales relativos al heredero, y muy especialmente aquellos cuyo fin inmediato es el conocimiento por el sucesor del patrimonio en que haya de participar, su cuantía y composición, punto en el que la semejanza entre el heredero y el legatario de parte alícuota aparece más destacada”. Así el artículo 1.038-3º de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 consideraba a los legatarios de parte alícuota como legitimados para promover el juicio de testamentaria, como igualmente establece la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil de 7 de enero de 2000 en su artículo 782.1 que están facultados para pedir la división judicial de la herencia”.

Sobre esta postura intermedia, la doctrina y la jurisprudencia han ido perfilando la figura del legatario de parte alícuota, asimilándola a ciertos efectos a la del heredero, en cuanto acreedor de una parte de la herencia (STS de 12/06/2012). Se puede definir como el destinatario de una cuota ideal del activo líquido después de satisfecho el pasivo hereditario, o lo que es lo mismo, como un cotitular de los bienes que integran el activo neto partible (DGRN, Resolución de 20 de julio de 2007). Lo que significa que las deudas las asume el heredero, no el legatario, si bien cuantas más deudas existan, menos bienes recibirá éste, pues menos quedará después de pagarlas. Por tanto, le afecta el pasivo hereditario, en cuanto que disminuye el montante definitivo de su adquisición -pudiendo llegar a hacerla ilusoria, en caso de que el pasivo absorbiera el total activo de la herencia- pero no le vincula, en la medida en que no responde de las deudas hereditarias. En este sentido resulta aleccionadora la resolución de 12 de junio de 1963, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en cuyo fundamento de derecho tercero y siguientes establece:

“TERCERO.- Si es un legatario de parte alícuota el que insta la inscripción, dada la insuficiencia de normas legales, conviene examinar los antecedentes históricos y la verdadera naturaleza de la institución, dadas las divergencias doctrinales existentes, puesto que algunos civilistas partidarios de un criterio objetivo estiman que toda atribución de cuota encierra un llamamiento a título universal, mientras que otros, más apegados a la voluntad del testador, afirman que serán Ley de sucesión conforme a los artículos 668 y 675 las cláusulas testamentarias, que en cada caso revelarán si el causante quiso instituir un heredero continuador de, su personalidad, o simplemente un legatario;

CUARTO.- Que admitido el legatario de parte alícuota como partícipe en la masa hereditaria, su cuota en el activo se determinará, previa la satisfacción de las deudas y cargas de la herencia, que, sólo indirectamente le afectará en cuanto contribuyen a fijar con exactitud la cifra base por la que se computa su parte, pero sin

que se halle obligado a su pago, del que no responderá personalmente frente a los acreedores, particularidad puesta de relieve por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y por el artículo 152 del Reglamento Hipotecario, que asimila esta clase de legatarios a la de los herederos, a efectos de la anotación preventiva”.

Sus notas características pueden resumirse en las siguientes:

- La efectividad del legado dependerá de que reste activo después de la liquidación de la herencia, al ser el legatario de parte alícuota adquirente de una cuota del saldo activo de la herencia, si lo hubiere (DGRN, resolución de 20/07/2007).
- A diferencia del heredero, no responde de las deudas hereditarias. Es decir, las deudas le afectan sólo indirectamente, en tanto que su participación en la herencia disminuye (DGRN, resolución de 12 de junio de 1963).
- A pesar de no responder de las deudas hereditarias como lo hacen los herederos, participa en la comunidad hereditaria con los demás coherederos y por eso se le reconoce el derecho a promover la división judicial de la herencia (artículo 782.1 Ley de Enjuiciamiento Civil y STS de 14 de julio de 2008) y a ejercitar el retracto de coherederos del artículo 1067 del Código Civil (DGRN, Resolución de 22/03/2007).
- No puede hacer efectivo su derecho hasta que tenga lugar la liquidación de la herencia, pues sólo después de ésta se estará en condiciones de determinar la cuantía del legado, o incluso la imposibilidad del mismo al no existir activo neto (DGRN, resolución de 01/09/1979 que, en relación con la determinación del derecho de la legataria de parte alícuota, establece que *“hasta que no se determine el verdadero haber de la herencia, una vez satisfechas las deudas y los legados de cantidad ordenados por el testador, no cabe fijar con seguridad su derecho”*). Por eso se le reconoce un evidente interés en el mantenimiento de la integridad del caudal hereditario (DGRN, Resolución de 22/03/2007).
- No pueden enajenarse bienes hereditarios sin su consentimiento; tiene derecho a intervenir en la partición, no sólo a efectos puramente fiscalizadores, sino como parte; y tiene derecho a obtener anotación preventiva en el Registro de la Propiedad (artículos 146 y 152 del Reglamento hipotecario).

Desde un punto de vista fiscal resulta trascendental la calificación del legatario de parte alícuota como legatario o como heredero, pues en el primer caso se calculará la masa hereditaria descontando el legado, y en el segundo caso no, pudiendo originar excesos de adjudicación en la partición hereditaria, que deberían ser liquidados.

En el ámbito tributario, la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones reconoce la figura del legatario de parte alícuota, al mencionarlo en su artículo 13.1 donde tratar de limitar la deducibilidad de las deudas que el causante contrajo con su entorno más cercano.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en la línea seguida por la doctrina civilista mayoritaria, en su consulta 0322-04, de 18 de febrero, califica la adquisición hereditaria del pleno dominio del tercio de libre disposición como herencia y no como legado:

“Como en el caso anterior, la cuestión estriba en determinar si la adquisición sucesoria descrita constituye herencia o legado. A este respecto, los consultantes califican a la adquisición hereditaria del pleno dominio del tercio de libre disposición como legado. Sin embargo, no se puede aceptar esta calificación. En efecto, de

acuerdo con la doctrina civilista española, la institución de heredero se puede definir como la designación hecha por el testador de la persona o personas que han de sucederle a título universal, o sea, en la totalidad o parte alícuota de sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles. El Código Civil, sin definirla directamente, acepta este concepto en sus artículos 659 y 660. En este sentido, no se puede calificar a la adquisición hereditaria del pleno dominio del tercio de libre disposición como legado, sino como herencia...”

En su consulta vinculante V1405-08, de 07/07/2008, concluye, sobre la base de la transcrita Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2006 -a la que cita-, que el heredero de parte alícuota forma parte de la comunidad hereditaria, a la que en el ámbito tributario resultará de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la normativa reguladora del IRPF, y aclara que:

“No obsta a la existencia de dicha comunidad hereditaria, el hecho de que, en el caso objeto de consulta, determinados causahabientes hayan sido designados legatarios, ya que dichos legados no recaen sobre cosa específica y determinada, sino que se instituyen sobre determinadas cuotas del haber hereditario.

Así, el Tribunal Supremo indica en su sentencia nº 642/2006, de 12 de junio que (...).”

Por otro lado, en cuanto a las reglas de la partición, el artículo 27 de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, bajo la rúbrica “Partición y excesos de adjudicación”, dispone:

“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.

Es doctrina de la Dirección General de Tributos que, de acuerdo con el precepto citado, la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada heredero según las reglas de la herencia y, en concreto, de acuerdo con el testamento, que es la expresión de la voluntad del causante y ello, con independencia de las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, las cuales son ajenas a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la salvedad de que los bienes fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada (Consulta V0949-09, de 30/04/2009, de la DGT).

Asimismo el principio de respeto a la voluntad del testador inspira el apartado 3 del artículo 27 cuando establece, a efectos de evitar posibles desviaciones de la misma, dos supuestos de liquidación en aquellos casos en los que se entiende que en las adjudicaciones de bienes a los herederos o legatarios se han producido diferencias en relación con el título hereditario, que, en el caso de una sucesión testada, no es otro que la voluntad del testador expresada en el testamento (Consulta V0808-11, de 29/03/2011, de la DGT).

Y, finalmente, que sobre la base del principio de calificación plasmado en el artículo 7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la oficina gestora deberá proceder a calificar el documento presentado y practicar la consiguiente liquidación a la vista de lo que resulte del testamento, en cuanto título de la sucesión, prescindiendo de los defectos, ya sea de forma o de fondo (Consulta V0808-11).

Sobre la base de todo lo anterior debe concluirse:

1.- Que la disposición testamentaria consistente en legar una porción ideal, matemáticamente expresada, del patrimonio hereditario (por ejemplo *“lego a A el tercio de mi herencia”*) debe calificarse como un legado de parte alícuota, que como tal consiste en una cuota de activo hereditario, para cuya concreción es necesario determinar el verdadero haber de la herencia, una vez deducidas las deudas y los legados de cantidad ordenados por el testador.

2.- Que, en el caso de que los herederos liquiden el legado de parte alícuota como si de un prelegado se tratase -deduciéndolo de la masa hereditaria- deberán liquidarse los eventuales excesos de adjudicación que pudieran causarse en la medida en que las adjudicaciones que realicen los herederos en la partición no serán proporcionales a su participación en el caudal hereditario, recibiendo alguno/s más de lo que les corresponde conforme a su título sucesorio.