

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

NÚMERO DE CRITERI: CRI0002-14

Òrgan:

Direcció General de Tributs i Joc

Data d'eixida:

30/09/2014

Qüestió plantejada:

Naturalesa jurídica i tributació del llegat de part alíquota.

Normativa:

- Codi Civil.
- Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.
- Reial Decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.

Jurisprudència:

- Sentència de 12 de juny de 2006, de la Sala Civil del Tribunal Suprem (recurs número 4327/1999).
- Sentència de 22 de gener de 1963, de la Sala Civil del Tribunal Suprem (ponent Francisco Bonet Ramón).
- Sentència de 14 de juliol de 2008, de la Sala Civil del Tribunal Suprem (recurs número 2954/2001).

Doctrina administrativa:

- Resolució de la Direcció General dels Registres i del Notariat, de 20 de juliol de 2007.
- Resolució de la Direcció General dels Registres i del Notariat, de 12 de juny de 1963.
- Resolució de la Direcció General dels Registres i del Notariat, de 22 de març de 2007.
- Resolució de la Direcció General dels Registres i del Notariat, d'1 de setembre de 1979.
- Consulta 0322-04, de 18 de febrer, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- Consulta vinculant V1405-08, de 7 de juliol, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.
- Consulta vinculant V0949-09, de 30 d'abril, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.
- Consulta vinculant V0808-11, de 29 de març, de la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques.

Contestació:

La qüestió de fons objecte de la controvèrsia es contrau a dilucidar quina és la naturalesa jurídica de la disposició testamentària per la qual es llega una porció ideal, matemàticament expressada, del patrimoni hereditari (per exemple "llegue a A el terç de la meua herència"), des d'un punt de vista civil i el consegüent règim fiscal, concretament si s'ha de liquidar com a llegat o com a herència.

Sense ànim d'estendre'ns, convé ressaltar les disposicions següents que el Codi Civil dedica en matèria de successions:

Article 659 "L'herència comprén tots els béns, drets i obligacions d'una persona que no s'extingisquen per la seua mort".

Article 660 "S'anomena hereu a qui succeeix a títol universal, i legatari a qui succeeix a títol particular".

Article 661 "Els hereus succeeixen el difunt, pel fet només de la seua mort, en tots els seus drets i obligacions".

Dels preceptes anteriors es desprenen les principals notes diferencials entre la condició d'hereu i legatari:

- a) L'hereu és un successor universal i el legatari un successor a títol particular (art. 660 CC).
- b) L'hereu succeeix en drets i obligacions (art. 661 CC), i en respon il·limitadament encara amb els seus propis béns (article 1003 CC "per l'acceptació pura i simple, o sense benefici d'inventari, queda l'hereu responsable de totes les càrregues de l'herència, no sols amb els béns d'aquesta, sinó també amb els seus propis"), mentre que el legatari succeeix, generalment, en l'actiu i no en el passiu.

El llegat es pot definir com aquella disposició d'última voluntat per la virtut de la qual el causant assigna un avantatge econòmic de caràcter particular a aquell a qui desitja beneficiar en una estimació individual de la persona i les seues circumstàncies.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

En el llegat ordinari –entenent per aquest el que no és de part alíquota– el testador designa els béns concrets que atribueix al legatari (per exemple “llegue a B el ple domini del xalet”), mentre que el llegat de part alíquota es pot definir, en una primera aproximació, com aquell que té per objecte una fracció ideal matemàticament expressada en el patrimoni hereditari (per exemple “llegue a A el terç de la meua herència”). La qüestió que llavors discuteix la doctrina és si aquesta disposició és verdaderament un llegat o es tracta d’una manera de designar l’hereu, perquè encara que el testador haja utilitzat el terme *llegat*, la veritat és que li atribueix al legatari una quota d’herència, comprensiva d’actiu i passiu. És precisament sobre la manera de designar l’hereu la base entorn de la qual s’articulen les dues postures doctrinals. D’una banda, els que defensen que l’hereu ha d’haver sigut designat expressament com a hereu pel testador (criteri subjectiu), i es basen en els articles 668 i 675 del Codi Civil que imprimeixen a la intenció del causant el rang de llei de la successió; enfront dels que entenen que, encara que no l’haja anomenat així, és hereu qui efectivament siga instituït en la totalitat de l’herència o en un comunicat alíquota d’aquesta (criteri objectiu), sobre la base de l’article 660 CC, que anomena hereu a qui succeeix a títol universal, i legatari a qui succeeix a títol particular.

La jurisprudència del Tribunal Suprem, no obstant això, partint d’una clara tendència espiritualista o d’acatament de la voluntat del testador, ha anat evolucionant fins a adoptar una postura eclèctica que configura el legatari de part alíquota com una figura intermèdia entre la del legatari i la de l’hereu. Efectivament, en la Sentència de 12 de juny de 2006 (recurs 4327/1999) conclou que:

“(S)i bé l’article 660 del mateix codi distingeix entre hereu i legatari i considera que el primer succeeix a títol universal i el segon a títol particular, no es pot desconèixer l’assimilació a certs efectes de la figura del legatari de part alíquota a la de l’hereu en qualitat de creditor d’una part de l’herència. Així, s’ha d’entendre que el règim del llegat de part alíquota –que en aquest cas va atribuir el testador als seus nebots demandants– és diferent del llegat de cosa específica –siga la que siga la posició doctrinal que s’adopte sobre la seua naturalesa– per l’afinitat entre aquell llegat i l’herència, derivada en els dos de la comuna atribució indeterminada de béns –encara que siga per títol diferent– que obliga a concretar-se o materialitzar-se mitjançant la partició el contingut econòmic per a fixar la part que li correspon a l’un i l’altre. Respecte d’això, la Sentència d’aquesta sala de 22 de gener de 1963 ja va assenyalar que «atenent a la naturalesa, l’abast i l’efecte d’aquesta espècie de llegat i l’absència de reglamentació d’aquest en el nostre Codi Civil, li han de ser aplicables determinats preceptes legals relatius a l’hereu, i molt especialment aquells el fi immediat dels quals és el coneixement pel successor del patrimoni en què haja de participar, la quantia i la composició, punt en què la semblança entre l’hereu i el legatari de part alíquota apareix més destacada». Així, l’article 1038 3r de la Llei d’enjudiciament civil de 1881 considerava els legataris de part alíquota com a legitimats per a promoure el judici de testamentaria, com igualment estableix la nova Llei

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

d'enjudiciament civil de 7 de gener de 2000 en l'article 782.1 que estan facultats per a demanar la divisió judicial de l'herència".

Sobre aquesta postura intermèdia, la doctrina i la jurisprudència han anat perfilant la figura del legatari de part alíquota, i l'han assimilada a certs efectes a la de l'hereu, com a creditor d'una part de l'herència (STS de 12/06/2012). Es pot definir com el destinatari d'una quota ideal de l'actiu líquid després de satisfer el passiu hereditari, o el que és el mateix, com un cotitular dels béns que integren l'actiu net partible (DGRN, Resolució de 20 de juliol de 2007). I això significa que els deutes els assumeix l'hereu, no el legatari, si bé com més deutes hi haja, menys béns rebrà aquest, perquè menys quedarà després de pagar-los. Per tant, li afecta el passiu hereditari, en tant que disminueix l'import definitiu de l'adquisició –i pot arribar a fer-la il·lusòria, en el cas que el passiu absorbisca el total actiu de l'herència– però no el vincula, en la mesura que no respon dels deutes hereditaris. En aquest sentit resulta alligadora la resolució de 12 de juny de 1963, de la Direcció General dels Registres i del Notariat, que en el fonament de dret tercer i següents estableix:

“TERCER. Si és un legatari de part alíquota el que insta la inscripció, atesa la insuficiència de normes legals, convé examinar els antecedents històrics i la verdadera naturalesa de la institució, tenint en compte les divergències doctrinals que hi ha, ja que alguns civilistes partidaris d'un criteri objectiu estimen que tota atribució de quota inclou una crida a títol universal, mentre que altres, més aferrats a la voluntat del testador, afirmen que han de ser llei de successió, d'acord amb els articles 668 i 675, les clàusules testamentàries, que en cada cas revelaran si el causant va voler instituir un hereu continuador de la seua personalitat o simplement un legatari.

QUART. Que una vegada admés el legatari de part alíquota com a partícip en la massa hereditària, la seua quota en l'actiu s'ha de determinar, després de satisfer els deutes i les càrregues de l'herència, que només indirectament l'afectarà en tant que contribueixen a fixar amb exactitud la xifra base per la qual es computa la seua part, però sense que es trobe obligat a pagar-los, del qual no ha de respondre personalment davant dels creditors, particularitat posada en relleu per la jurisprudència del Tribunal Suprem i per l'article 152 del Reglament hipotecari, que assimila aquesta classe de legataris a la dels hereus, a l'efecte de l'anotació preventiva”.

Les seues notes característiques es poden resumir en les següents:

- L'efectivitat del llegat depén de si queda actiu després de la liquidació de l'herència, en ser el legatari de part alíquota adquirent d'una quota del saldo actiu de l'herència, si n'hi ha (DGRN, Resolució de 20/07/2007).

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

- A diferència de l'hereu, no respon dels deutes hereditaris. És a dir, els deutes l'afecten només indirectament, en tant que la seua participació en l'herència disminueix (DGRN, Resolució de 12 de juny de 1963).
- A pesar de no respondre dels deutes hereditaris com ho fan els hereus, participa en la comunitat hereditària amb els altres cohereus i per això se li reconeix el dret a promoure la divisió judicial de l'herència (article 782.1 Llei d'enjudiciament civil i STS de 14 de juliol de 2008) i a exercitar el retracte de cohereus de l'article 1067 del Codi Civil (DGRN, Resolució de 22/03/2007).
- No pot fer efectiu el seu dret fins que tinga lloc la liquidació de l'herència, perquè només després d'aquesta s'estarà en condicions de determinar la quantia del llegat, o fins i tot la impossibilitat d'aquest si no hi ha actiu net (DGRN, Resolució de 01/09/1979 que, en relació amb la determinació del dret de la legatària de part alíquota, estableix que "fins que no es determine el verdader haver de l'herència, una vegada satisfets els deutes i els llegats de quantitat ordenats pel testador, no cal fixar amb seguretat el seu dret"). Per això se li reconeix un evident interès en el manteniment de la integritat del cabal hereditari (DGRN, Resolució de 22/03/2007).
- No es poden alienar béns hereditaris sense el seu consentiment; té dret a intervindre en la partició, no sols a efectes purament fiscalitzadors, sinó com a part; i té dret a obtindre anotació preventiva en el Registre de la Propietat (articles 146 i 152 del Reglament hipotecari).

Des d'un punt de vista fiscal resulta transcendental la qualificació del legatari de part alíquota com a legatari o com a hereu, perquè en el primer cas s'ha de calcular la massa hereditària descomptant el llegat, i en el segon cas no, i això pot originar excessos d'adjudicació en la partició hereditària, que haurien de ser liquidats.

En l'àmbit tributari, la Llei 29/1987 de l'impost sobre successions i donacions reconeix la figura del legatari de part alíquota, en mencionar-lo en l'article 13.1 on tractar de limitar la deduïbilitat dels deutes que el causant va contraure amb el seu entorn més pròxim.

D'una altra banda, la Direcció General de Tributs, en la línia seguida per la doctrina civilista majoritària, en la consulta 0322-04, de 18 de febrer, qualifica l'adquisició hereditària del ple domini del terç de lliure disposició com a herència i no com a llegat:

"Com en el cas anterior, la qüestió consisteix a determinar si l'adquisició successòria descrita constitueix herència o llegat. Respecte d'això, els consultants qualifiquen l'adquisició hereditària del ple domini del terç de lliure disposició com a llegat. No obstant això, no es pot acceptar aquesta qualificació. En efecte, d'acord

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

amb la doctrina civilista espanyola, la institució d'hereu es pot definir com la designació feta pel testador de la persona o persones que l'han de succeir a títol universal, o siga, en la totalitat o part alíquota dels seus béns, drets i obligacions transmissibles. El Codi Civil, sense definir-la directament, accepta aquest concepte en els articles 659 i 660. En aquest sentit, no es pot qualificar l'adquisició hereditària del ple domini del terç de lliure disposició com a llegat, sinó com a herència..."

En la consulta vinculant V1405-08, de 07/07/2008, conclou, sobre la base de la transcrita Sentència del Tribunal Suprem de 12 de juny de 2006 –a la qual cita–, que l'hereu de part alíquota forma part de la comunitat hereditària, a la qual en l'àmbit tributari serà aplicable el règim d'atribució de rendes previst en la normativa reguladora de l'IRPF, i aclareix que:

“No obsta a l'existència de la mencionada comunitat hereditària el fet que, en el cas objecte de consulta, determinats drethavents hagen sigut designats legataris, ja que els llegats esmentats no recauen sobre cosa específica i determinada, sinó que s'institueixen sobre determinades quotes de l'haver hereditari.

Així, el Tribunal Suprem indica en la Sentència núm. 642/2006, de 12 de juny que (...).”

D'altra banda, quant a les regles de la partició, l'article 27 de la Llei 29/1987 de l'impost sobre successions i donacions, sota la rúbrica “Partició i excessos d'adjudicació”, disposa:

“1. En les successions per causa de mort, independentment de les particions i adjudicacions que els interessats facen, es considera per als efectes de l'impost com si s'hagueren fet amb estricta igualtat i d'acord amb les normes reguladores de la successió, estiguen els béns subjectes o no al pagament de l'impost per la condició del territori o per qualsevol altra causa, i, en conseqüència, els augments que en la comprovació de valors resulten s'han de prorratejar entre els diversos adquirents o hereus.

2. Si en la comprovació dels béns resulta augment de valors o si se'ls ha d'aplicar la no-subjecció, i aquests béns van atribuïts específicament pel testador a persona determinada o adjudicats en concepte diferent del d'herència, els augments o disminucions afecten només al qui adquireix aquests béns.

3. S'han de liquidar excessos d'adjudicació, segons les normes establides en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, quan hi haja diferències, segons el valor declarat, en les adjudicacions efectuades als hereus o legataris, en relació amb el títol hereditari; també s'han de liquidar els excessos d'adjudicació quan el valor comprovat d'allò que s'ha adjudicat a un dels hereus o legataris excedisca del 50 % del valor que li correspondria en virtut del seu títol, excepte en el cas que els valors declarats siguen iguals o superiors als que resultarien de l'aplicació de les regles de l'impost sobre el patrimoni net”.

**DIRECCIÓ GENERAL
DE TRIBUTS I JOC**

Gregori Gea, 14
46009 VALÈNCIA

És doctrina de la Direcció General de Tributs que, d'acord amb el precepte esmentat, la liquidació de l'herència s'ha d'efectuar en proporció a l'haver hereditari que corresponga a cada hereu segons les regles de l'herència i, en concret, d'acord amb el testament, que és l'expressió de la voluntat del causant, i això amb independència de les particions i adjudicacions que els interessats facen, que són alienes a la liquidació de l'impost sobre successions i donacions, amb l'excepció que els béns vagen atribuïts específicament pel testador a persona determinada (Consulta V0949-09, de 30/04/2009, de la DGT).

Així mateix, el principi de respecte a la voluntat del testador inspira l'apartat 3 de l'article 27 quan estableix, a l'efecte d'evitar possibles desviacions d'aquesta, dos supòsits de liquidació en aquells casos en què s'entén que, en les adjudicacions de béns als hereus o legataris, s'han produït diferències en relació amb el títol hereditari, que, en el cas d'una successió testada, no és altre que la voluntat del testador expressada en el testament (Consulta V0808-11, de 29/03/2011, de la DGT).

I, finalment, que sobre la base del principi de qualificació plasmat en l'article 7 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions, l'oficina gestora ha de procedir a qualificar el document presentat i practicar la consegüent liquidació a la vista del que resulte del testament, com a títol de la successió, i prescindir dels defectes, ja siga de forma o de fons (Consulta V0808-11).

Sobre la base de tot això s'ha de concloure:

1. Que la disposició testamentària que consisteix a llegar una porció ideal, matemàticament expressada, del patrimoni hereditari (per exemple "llegue a A el terç de la meua herència") s'ha de qualificar com un llegat de part alíquota, que com a tal consisteix en una quota d'actiu hereditari, i per a concretar-la és necessari determinar el verdader haver de l'herència, una vegada deduïts els deutes i els llegats de quantitat ordenats pel testador.
2. Que, en el cas que els hereus liquiden el llegat de part alíquota com si es tractara d'un prellegat –deduint-lo de la massa hereditària–, s'han de liquidar els eventuais excessos d'adjudicació que es puguin causar en la mesura que les adjudicacions que facen els hereus en la partició no han de ser proporcionals a la seua participació en el cabal hereditari, i així algun/s reben més del que els correspon d'acord amb el seu títol successori.