



Documento de trabajo
SEMINARIO PERMANENTE DE CIENCIAS
SOCIALES

INTERVINIENTES EN LA SUCESIÓN TRIBUTARIA
MORTIS CAUSA:
UNA APROXIMACIÓN CIVILISTA

María Sánchez Jiménez

Documento de trabajo 2020/10

<https://www.uclm.es/Cuenca/CSociales/publicaciones/inicio>

© de los textos: sus autores.

© de la edición: Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca.

Autora:

María Sánchez-Jiménez

maria.sanchez112@alu.uclm.es

Edita:

Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca

Seminario Permanente de Ciencias Sociales

Codirectoras:

Silvia Valmaña Ochaita

María Cordente Rodríguez

Pilar Domínguez Martínez

Avda. de los Alfares, 4416.071–CUENCA

Teléfono (+34) 902 204 100

Fax (+34) 902 204 130

<https://www.uclm.es/Cuenca/CSociales/publicaciones/inicio>

I.S.S.N.: 1887-3464 (ed. CD-ROM) 1988-1118 (ed. en línea)

Impreso en España – Printed in Spain.

INTERVINIENTES EN LA SUCESIÓN TRIBUTARIA MORTIS CAUSA: UNA APROXIMACIÓN CIVILISTA

María Sánchez Jiménez¹

Doctoranda en el Programa de Derecho de la Universidad de Castilla-La Mancha

RESUMEN

Es sabido que nuestro ordenamiento civil no contempla la muerte como causa de extinción de las obligaciones que se enumeran en el artículo 1156 del Código civil, ni tampoco las obligaciones tributarias.

La institución de la sucesión otorga seguridad al tráfico jurídico de forma que los causahabientes ocupen la posición del causante en aquellas relaciones jurídicas que no se extingan por su muerte.

Lo mismo ocurre en la sucesión tributaria, manifestación de la civil, mediante la cual los herederos y en su caso legatarios, se subrogarán en la posición del finado en sus relaciones frente a la Hacienda Pública, toda vez que las obligaciones tributarias, tampoco se extinguen con carácter general por el simple fallecimiento

Dedicaremos este trabajo a delimitar los elementos subjetivos o personales de los posibles intervinientes en la sucesión tributaria de las personas físicas.

Palabras clave: Sucesión tributaria, obligado tributario, herederos, legatarios.

Indicadores JEL: K34, K36

¹ maria.sanchez111@alu.uclm.es

ABSTRACT

It is well known that our civil system does not contemplate death as a cause of extinction of the obligations listed in Article 1156 of the Civil Code, neither does our General Tax Law.

The institution of succession grants security to the legal traffic so that the successors fill the position of the deceased in those legal relationships that are not extinguished by his death.

The same happens in the tax succession, a manifestation of the civil succession, by means of which the heirs and, if applicable, legatees, will be subrogated to the position of the deceased in his or her relations with the Treasury.

We will dedicate this article to mark off the personal aspects about tax succession phenomenon.

Key words: Tax succession, heirs, legatees, taxpayer.

JEL codes: K34, K36.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante “LGT”) incluye a los sucesores en la letra j) del artículo 35 entre los obligados tributarios, ocupándose de ellos en exclusiva en la Sección 2ª del capítulo II, del Título II bajo la rúbrica precisamente de “Sucesores”, compuesta por dos únicos preceptos, el artículo 39 referido a los sucesores que lo sean de personas físicas y el artículo 40 a los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.

Debe recordarse que con reiteración nuestra jurisprudencia ha señalado, que la transmisión mortis causa de las obligaciones tributarias es una especialidad de la sucesión civil, de forma que en este caso, las normas civiles integran y completan las tributarias. Así, la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del TS de 29 de noviembre de 2005 (rec. 4344/2000) en su FD 3º:

“La transmisión hereditaria de las obligaciones tributarias se rige por lo dispuesto en la legislación civil, (...) los herederos del obligado tributario se subrogan en la posición de éste en virtud de las normas que regulan la sucesión hereditaria civil.

Subrogación que presupone, para las obligaciones tributarias, que previamente hubiera sido titular de las mismas el causante. O, en términos del artículo 39 de la LGT, para que se produzca la transmisión de una obligación tributaria que estuviera pendiente a la muerte del obligado, es necesario que la obligación estuviera devengada, aun cuando no estuviera liquidada a la fecha de la muerte del causante.”

Como es sabido, la LGT al enunciar en su artículo 59 las causas de extinción de las obligaciones, no contempla el fallecimiento. El sucesor deviene en obligado no porque haya realizado el hecho imponible que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal, sino porque de acuerdo con las normas civiles ha de suceder al causante en los derechos y también las obligaciones que no se extingan por motivo la muerte, incluidos los tributarios.

Entendemos pues, que lo verdaderamente peculiar en el ámbito tributario de la figura del sucesor tributario mortis causa, es que su condición se regirá en gran medida por las normas sucesorias propias del Derecho privado. A continuación esbozaremos ciertos aspectos relevantes, propios de las instituciones civiles del heredero y legatario, con trascendencia en la sucesión tributaria.

2. LA SUCESIÓN POR HEREDERO

El artículo 39 de la LGT indica que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, quienes primordialmente suceden en las obligaciones tributarias del causante, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Por tanto mientras no exista heredero por no haberse aceptado la herencia, a tenor del propio artículo 39 de la LGT, podrán satisfacerse con cargo a los bienes del caudal relicto las obligaciones tributarias transmisibles por causa de muerte.

Para abordar la responsabilidad tributaria del heredero, entendemos resulta obligado hacer una referencia a una cuestión clásica de la disciplina civilista, cual es la del sistema que en orden a la adquisición y fin de la yacencia de la herencia rige en nuestro ordenamiento.

De acuerdo con el sistema romano- francés, a resultas del fallecimiento, se abriría la sucesión, y se producirá una vocación o llamamiento a los posibles herederos instituidos en testamento o en ausencia o defecto de éste, a los designados por la ley en virtud de su vínculo de parentesco, afectividad o de ciudadanía.

Si la vocación al heredero fuera efectiva se le atribuirá un “ius dellationis” o facultad de aceptar o repudiar la herencia y en tanto el llamado no ejercite ese derecho, la herencia permanecerá yacente.

Por el contrario, conforme al sistema germano la adquisición de la herencia se produciría “ipso iure” por la simple delación, sin que sea precisa la aceptación de la herencia y sin perjuicio de que con posterioridad la herencia pueda llegar a repudiarse.

Estos dos sistemas, se encuentran descritos en el FD 2º de la Sentencia 1/2015 de la Sección 11ª de la AP de Madrid de 9 de Junio de 2005 (recurso 440/2004):

“... Este problema enlaza con la cuestión acerca de si la adquisición de la herencia se produce "ipso iure" y de una manera automática con la muerte del "de cuius", o por contra se precisa para ello de un acto concreto de aceptación. La doctrina ha barajado dos posibilidades, una estimar que el llamamiento del sucesor todavía no convierte a éste en heredero, sino que exige del mismo algún acto de aceptación, y, otra, entender que dicho llamamiento basta para convertirse en heredero, sin perjuicio de permitirle rechazar tal cualidad dentro de un plazo

determinado, sistemas que se han calificado como romano y germánico respectivamente. Conforme al primer sistema, la delación o llamamiento no convierte al llamado en heredero, sino que para ello hace falta un posterior acto de aceptación ya expresa ya tácita, de tal modo que la adquisición hereditaria descansa en la conjunción de estos dos elementos cuales son delación o llamamiento y aceptación, de manera que del llamamiento sólo nace a favor del llamado el derecho de adquirir la herencia mediante la aceptación ("ius dellationis ") por lo que si lo usa aceptando se convierte en heredero, pudiendo hacerlo como se dijo de forma expresa o tácita (artículo 999 y 1.000 del Cciv); por contra el sistema germánico provoca la inmediata adquisición de la herencia por el heredero o herederos al producirse el llamamiento a su favor, sin que haga falta acto alguno de aceptación, de manera que la delación o llamamiento convierte al llamado en heredero, aunque puede dejar de serlo mediante la repudiación”.

Hoy en día, es comúnmente aceptado que nuestro Derecho común responde al modelo romano- francés, como resulta de ciertas previsiones de nuestro Código civil, en particular las que se refieren a la retroacción de los efectos de la aceptación al fallecimiento (artículo 989) como también a la transmisión sin interrupción de la posesión de los bienes heredados al que acepta una herencia, sin que se entienda que el que la repudia la haya poseído en ningún momento (artículo 440).

Sin embargo, la remisión de normas tributarias a la legislación civil sobre adquisición de la herencia, lo es en su conjunto, esto es, incluyendo los derechos civiles forales o territoriales, allí donde existen.

En este sentido, podemos señalar que con ciertas especialidades, los Derechos forales o territoriales del País Vasco, Cataluña, Baleares y Aragón, sigue el sistema romano-francés en cuanto a la adquisición de la herencia pues resulta requieren aceptación para la adquisición de la herencia.

Mención aparte merece el caso navarro, que tradicionalmente ha adoptado un patrón germánico. Así la Ley Foral 21/2019 de 4 de abril, de modificación y actualización de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra o Fuero Nuevo (en adelante “CDCFN”) en la Ley 315 determina que la herencia se entienda adquirida por el heredero desde el fallecimiento del causante, sin perjuicio de que posteriormente pueda ser repudiada.

La siguiente cuestión que se plantea es la extensión de la sucesión tributaria en función de la modalidad del ejercicio del ius dellationis, debiéndose trasladar a nuestro ámbito los efectos

de la aceptación pura y simple, a beneficio de inventario y la repudiación.

2.1 Aceptación pura y simple

Es sabido que el efecto primordial de la aceptación de la herencia de forma pura y simple será que el sucesor a título universal responda *ultra vires* frente a los acreedores, es decir, ya no sólo con lo heredado, sino incluso con sus propios bienes, tal y como resulta del artículo 1003 del Código civil.

El heredero sucederá en la totalidad de las obligaciones pendientes del del difunto, siempre que no sean personalísimas o exista precepto legal que determine que se extingan por razón del fallecimiento.

Además, se producirá una confusión entre el patrimonio hereditario y el adquirido por herencia, extinguiéndose los derechos, obligaciones y acciones que el heredero pudiera tener frente al causante y viceversa.

A esta responsabilidad universal de quien acepta pura y simplemente la herencia, debe señalársele no obstante una excepción, relevante al objeto de nuestro estudio, que es la afecta a la persona casada en régimen de gananciales cuando acepta una herencia sin la concurrencia del consentimiento del otro cónyuge prestando también su consentimiento a la aceptación. En este caso, las obligaciones tributarias pendientes del causante, en que se haya subrogado el heredero a resultas de la aceptación de la herencia, serán deudas de carácter privativo, por lo que solo garantizarán el pago los bienes de tal naturaleza. No podrán por tanto, embargarse los bienes comunes, salvo que los privativos fueran insuficientes. En ese caso, se disolvería la sociedad de gananciales y se podría embargar exclusivamente la participación correspondiente al cónyuge deudor.

Hemos de apuntar con algunos autores como CARRERAS MANERO, que el hecho de que el sucesor que acepta de manera pura y simple tenga que responder de las obligaciones tributarias del causante, también con sus propios bienes, supone una extensión de las garantías que los deudores tenían frente al causante, podría llegar a vulnerar el principio de capacidad económica en la exacción de los tributos que proclama nuestra Constitución.

2.2 El beneficio de inventario

Venimos indicando que el artículo 39 de la LGT, remite a la legislación civil en cuanto a

la adquisición de la herencia, el beneficio de inventario sería plenamente aplicable en el ámbito de la sucesión tributaria.

Podrán hacer uso del beneficio de inventario todos los llamados a una herencia, incluso aunque el testador se lo hubiera prohibido y si fueran varios los llamados, podrán unos aceptarla y otros repudiarla, de entre los que acepten, unos podrán hacerlo pura y simplemente y otros con beneficio de inventario.

La Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, determina que en todo caso deben ser beneficiada, las herencias deferidas a favor de las Administraciones Públicas tanto en la forma testada, como en la intestada-caso de no existir herederos o cuando todos los llamados renuncien a ella o no puedan suceder.

La ventaja otorgada por el ordenamiento, a quien acepta a beneficio de inventario y rigurosamente cumple las normas de liquidación, es que su responsabilidad frente a los acreedores hereditarios quedará limitada a los bienes recibidos, por aplicación del artículo 1023 número primero del Código civil. No obstante, en Derecho común, donde coexisten dos modalidades de aceptación la pura y simple y a beneficio de inventario; se entenderá que la herencia se acepta de la primera de las formas señaladas, si no existe declaración del heredero acogiendo al beneficio de inventario.

En cambio, las Normas Tributarias forales, ope legis ya limitan la responsabilidad del sucesor, separando su patrimonio del caudal hereditario. Así ocurre en el País Vasco donde, las tres Normas Forales Tributaria tanto de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya remiten a la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia y recogen en su propio texto también la limitación de responsabilidad que para el heredero contempla la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco (en adelante “LDCV”). Conforme a esta remisión el heredero, sucesor tributario de una persona física, solo tendrá que responder de las obligaciones tributarias del causante hasta el valor de los bienes heredados en el momento de la delación. De lo anterior se infiere claramente una responsabilidad pro viribus hereditatis por parte del sucesor tributario, es decir, no con los mismos bienes heredados sino con el valor que estos tuvieran.

Por lo que respecta Navarra, la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre General Tributaria prevé en su Ley 33 que los sucesores se subrogarán en la posición del causante, pero con las limitaciones que resultan de la legislación civil foral para la adquisición de la herencia.

A este respecto, la Ley 318 de la CDCFN limita la responsabilidad del heredero frente a los acreedores del causante al valor de los bienes de la herencia, es decir, no exige que se satisfagan con los mismos bienes heredados, al igual que como acabamos de exponer ocurre el Derecho civil vasco.

3. LA SUCESIÓN TRIBUTARIA POR LEGATARIO

Ciñéndonos ahora, a la figura del legatario, el anteriormente citado artículo 39 de la LGT determina que las obligaciones tributarias se transmiten a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos si toda la herencia se distribuyera a través de legados o en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

De la lectura de dicho precepto, parece desprenderse que los mencionados son los dos únicos supuestos en que el legatario sucede en las obligaciones tributarias del causante; sin embargo, esta interpretación no explicaría enteramente la posición del legatario respecto a las deudas y cargas de la herencia, su prelación en las operaciones particionales ni otros supuestos en que efectivamente puede devenir en sucesor tributario.

Con carácter general, el heredero es un sucesor a título universal que se subroga en la posición del causante, adquiriendo todos sus bienes, derechos y obligaciones, que no se extingan por el fallecimiento. En cambio, el legatario sucede al causante a título particular, es decir, en determinados bienes o derechos que deberán ser entregado otro heredero o incluso otro legatario.

Sin embargo, esta noción no es del todo exacta habida cuenta de la gran heterogeneidad de los legados posibles, pudiendo ocurrir que el legatario ni siquiera suceda al causante, como así ocurre en el denominado legado de cosa ajena. A veces, el legado ni siquiera tendrá un contenido patrimonial, pues cabe que el testador imponga al legatario una carga o sub-legado, que disminuya o incluso anule el valor del mismo.

A diferencia de lo que ocurre con el heredero que como hemos visto debe aceptar la herencia ya de forma expresa en documento público o privado o incluso de forma tácita, suele decirse que el legatario adquiriría la cosa legada de forma automática, sin que sea precisa aceptación por su parte desde el mismo momento de la apertura de sucesión, sin perjuicio de que con posterioridad pueda repudiarlo.

Por nuestra parte, entendemos que se debe descartar ya de inicio, la adquisición automática

del legatario en el caso antedicho del legado que lo sea de cosa ajena la cual se diferiría al menos al momento en que el bien sea adquirido por el heredero para su entrega al legatario. No podrá ser tampoco automática la adquisición en el caso del legado sometido a condición o término, pues como es evidente tal adquisición no tendrá lugar hasta el vencimiento del término o cumplimiento de la condición. Del mismo modo, en el supuesto de apertura de la sucesión a resultas de la declaración de fallecimiento, la entrega de los legados no será posible sino hasta cuando hubieran transcurridos cinco años desde la misma.

Pero para el resto de los legados posibles, la determinación del momento preciso de la adquisición aún resulta problemática, habida cuenta de la muy escueta la regulación que ofrece nuestro Código civil sobre el particular.

En ciertos preceptos de nuestro Código civil, subyace una concepción germanista al respecto de los legados de cosa específica y determinada ,que se adquirirán por el legatario desde la muerte del testador (artículo 881), transmitiendo el legatario a sus herederos la cosa legada, pudiendo hacer suyos los frutos y rentas de la cosa legada desde el fallecimiento (artículo 882).

Aún más contundente acerca de la adquisición por parte del legatario, del legado de cosa de propia del testador desde la apertura de la sucesión se muestra la CDCFN, que en la Ley 242 atribuye al legado de cosa específica eficacia real. También el Código Civil de Cataluña en el artículo 427.15 se atribuyen efectos traslativos a la simple delación del legado puro y simple, de forma que el legatario culminará su adquisición desde el momento del fallecimiento.

Nuestra jurisprudencia, ha acogido esta postura germanista en orden a la automática adquisición del legatario (Sentencias del Sala de lo Civil del TS 669/2000 de 27 junio (rec. 2641/1995) y Sala de lo Civil del TS en Sentencia número 397/2003 de 21 abril (rec. 2616/1997)).

Pero frente a ésta, encontramos otra corriente que podríamos calificar como “romanista” que difiere la adquisición al momento de la entrega, fundamentándose sobre todo en las múltiples referencias que hace nuestro Código civil a la “aceptación” (artículo 888) o incluso “repudiación” del legado y la necesidad de que éste sea entregado por propietario (artículos 889 y 890).

Si acudimos al ámbito hipotecario, también encontramos argumentos proclives a esta segunda postura romanista pues el legatario que lo sea de cosa propia del testador ya se trate de un bien inmueble o de créditos o pensiones consignados sobre inmuebles, únicamente podrá obtener la anotación preventiva de su derecho y no podrá practicar la inscripción definitiva para lo cual

precisará además la partición o al menos la entrega de la cosa legada (artículo 47 de la Ley Hipotecaria y 151 del Reglamento Hipotecario).

Por tanto de una interpretación más afinada y de conjunto, resulta que efectivamente la adquisición del legatario es automática desde el momento del fallecimiento del causante, pero para alcanzar su plenitud de efectos precisa la entrega de la cosa legada.

Y el momento de adquisición de los legados ordinarios no es una cuestión en absoluto secundaria en el ámbito tributario. En efecto, tendrá gran importancia en la formación de padrones municipales, para conocer quiénes deban atender a las obligaciones periódicas de pago. Como es bien sabido, el origen y principal uso del Catastro es el tributario y precisamente en sede catastral se ha de tomar razón de las alteraciones de orden jurídico en la titularidad de los inmuebles.

En este sentido la Circular 3/03/2009P, sobre el “Tratamiento en el Catastro de los distintos modos de adquisición del dominio” en materia de gestión catastral, cuando determina el momento de adquisición de la propiedad por título de legado indica que: *“esta cuestión se resuelve de forma clara por el artículo 881 del Cc en lo que respecta a la adquisición del legado, estableciéndose un sistema automático de adquisición desde la muerte del testador”*.

Esta Circular, excepción hecha del legado de cosa ajena, requiere como prueba de la adquisición del legatario única y exclusivamente la acreditación del fallecimiento del causante y su testamento, pese a que en nuestra opinión, siendo el testamento como es, un negocio jurídico esencialmente revocable, habría también de exigirse un certificado de actos de última voluntad.

Lo anterior, es muestra de la aceptación en la práctica administrativa común de la posición germanista de adquisición automática del legatario instituido en cosa cierta y determinada, desde el momento de la muerte del causante.

Así, sería el legatario de un bien inmueble quien debiera hacerse cargo de los tributos periódicos asociados a la titularidad de un bien inmueble a partir de la fecha de fallecimiento, mientras que aquéllos devengados con anterioridad, serían deudas de la herencia y habrían de satisfacerse por los herederos y caso, de no ser suficientes no podría ser pagados los legados.

Ahora bien, como venimos exponiendo la doctrina civilista suele diferenciar entre las “deudas hereditarias” que serían las contraídas por el causante con anterioridad a su fallecimiento y las “deudas testamentarias” entre las que se encontrarían los legados que no son exigibles en ningún caso, antes de muerto el testador.

Las directrices catastrales, resultan pues merecedoras de crítica toda vez que la titularidad catastral sobre un inmueble puede alterarse, sin más que la aportación del testamento donde efectivamente se constituye el legado, y ello desconociéndose las cargas que pueda tener la herencia por no haberse abierto o concluido todavía la fase de inventario y liquidación. Siguiendo con el ejemplo de la adjudicación de un bien inmueble, bastará con que se acredite el fallecimiento del causante y la constitución de legado en testamento para que sin necesidad entrega o partición, aparezca a todos los efectos el legatario como sujeto pasivo del IBI, desde el momento de la apertura de la sucesión.

Volviendo a la cuestión de sucesión de legatario ordinario en deudas anteriores al fallecimiento, encontramos que si bien nuestra LGT guarda silencio sobre esta cuestión, CARRERAS MANERO y CASTILLO SOLSONA, se muestran conforme en que no ha de suceder en las obligaciones tributarias dejadas por el causante y ello con un fundamento esencialmente civilista, cual es que el legatario no es sucesor a título universal, sino particular, es decir, un adquirente de un bien concreto y determinado.

A continuación expondremos los casos especiales en que el legatario sucederá en las obligaciones del causante.

3.1. Sucesión tributaria por legatario cuando toda la herencia se distribuya en legados

El primero de los supuestos de sucesión por legatario que se enuncian en el párrafo segundo del apartado primero del artículo 39 de la LGT es el caso la herencia se distribuya a través de legados. Algunos autores, como MARTÍNEZ LOZANO han querido ver en esta previsión-novedad de la vigente LGT, una suerte de norma anti-elusión, cuya finalidad sería la de evitar que el uso torticero que de las normas sucesorias pudiera hacerse en disposiciones de última voluntad, condujera a la inexistencia de herederos propiamente dichos, y por tanto a que no se pudieran reclamar las obligaciones tributarias dejadas por el causante a ningún sucesor.

Discrepamos de esta postura pues, en nuestra opinión, a idéntico fin se llegaría aplicando simplemente de los artículos 858 y 891 del Código civil., sin necesidad de que la LGT estableciera previsión específica al respecto.

Se plantea la cuestión de cómo habrían de distribuirse las deudas tributarias entre los legatarios, en el caso de concurrir varios. A este respecto el tenor literal del artículo 39 de la LGT establece que si toda la herencia se distribuyera en legados, estos sucederán “*en las mismas*

condiciones que las establecidas para los herederos”.

Algunos autores han querido interpretar esta previsión que en el sentido de que los legatarios, deben responder de forma solidaria. Así CARRERAS MANERO y en menor medida, CASTILLO SOLSONA argumentan que si toda la herencia se distribuye en legados y la responsabilidad de los legatarios es como la de los herederos, deberá ser solidaria por aplicación analógica del artículo 1084 del Cc, que como es bien sabido sienta el principio de solidaridad entre coherederos y también en el artículo 35.7 de la LGT cuando previene que la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que todos ellos queden solidariamente obligados- si bien el propio precepto indica existirá dicha solidaridad *“salvo que por ley se disponga expresamente cosa”.*

Otro sector de la doctrina en el que se encontraría MESA GONZÁLEZ y MARTÍNEZ LOZANO mantiene que la responsabilidad del legatario debe ser limitada y mancomunada en proporción a la cuota que le hubiera correspondido en la herencia y ello por aplicación de lo prevenido expresamente en nuestro Cc en el artículo 891, que determina que la deuda se prorratee en proporción a las cuotas de los legatarios.

Conviene igualmente aclarar si en este caso. la responsabilidad del legatario es ultra vires y por tanto los legatarios habrán de responder de la totalidad de la deuda o si por el contrario, la responsabilidad ha de ser intra vires hasta donde alcance el valor de las cosas legadas.

Por nuestra parte, entendemos que a falta de previsión expresa en la LGT, habríamos de acudir nuevamente al artículo 891 del Cc y en consecuencia la responsabilidad ha de ser limitada, a la misma conclusión llegaríamos por aplicación el artículo 858 del Cc, que determina que los legatarios no estarán obligados a responder del gravamen sino hasta donde alcance el valor del legado, de lo que se inferimos es que su responsabilidad será proporcional a la cosa legada.

3.2. El legatario de parte alícuota

El segundo caso excepcional enunciado por el artículo 39 de la LGT de sucesión tributaria mortis causa en legatarios, será el supuesto en que lo sean de parte alícuota.

A pesar de que como se verá existen múltiples referencias en nuestro ordenamiento a esta figura, hemos de señalar que no existe ningún precepto que ofrezca un concepto legal de esta institución. En una primera aproximación, diríamos que es aquel legado que tiene por objeto una parte ideal matemáticamente expresada en el patrimonio hereditario, de forma que el legatario de

parte alícuota no concretará su adquisición en bienes o determinados, hasta que no concluyan las operaciones particionales.

Por ello el legatario de parte alícuota presenta cierta semejanza con el heredero, puesto que ambos formarán parte de la comunidad hereditaria y tendrán derecho, a diferencia de los legatarios de cosa cierta y determinada a solicitar la partición de la herencia, a anotar su derecho o a pedir la reducción de las donaciones.

Sin embargo el legatario de parte alícuota se diferencia del heredero, en que no tendrá la cualidad de sucesor a título universal. En efecto el legatario que lo sea de parte alícuota obtendrá solo una cuota en el remanente hereditario, de forma que no será preciso que acepte a beneficio de inventario para que suceda en las obligaciones tributarias pendientes del causante hasta el valor de lo recibido.

3.3. Bienes insuficientes para pagar a los acreedores

Venimos indicando que nuestra LGT en su artículo 39 señala solo dos supuestos en que los legatarios devendrán en sucesores tributarios, cuando los legatarios lo sean de parte alícuota o la herencia se reparta enteramente en legados.

Pero además, en la partición hereditaria rige un riguroso sistema de liquidación que sintéticamente se suele expresar con la máxima “antes que heredar, pagar”. De esta forma las previsiones de nuestro Código civil impiden que las liberalidades entre las que se encuentran los legados puedan ser pagadas sin antes haber saldado las deudas que pudiera tener el causante con sus acreedores o tampoco vulnerando el derecho de los legitimarios.

Por ello si el caudal hereditario resultare ser insuficiente para el pago de los acreedores y el testador hubiere ordenado mandas o legados, los legados deben reducirse siguiendo el orden de pago que al efecto establece nuestro Código civil.

Pero puede ocurrir también que los acreedores aparezcan tardíamente, es decir, una vez hubiera concluido la fase de liquidación hereditaria después de que los legados hayan sido entregados. En tal caso, los acreedores habrían de dirigirse en primer término contra los herederos, hasta la cuantía de los bienes heredados si es que hubieren aceptado a beneficio de inventario, o por el importe total de su crédito aunque exceda lo recibido, si han aceptado de manera pura y simple.

Pero si los acreedores no pudieran ver satisfecho su crédito frente los herederos, tendrían acción también frente a los legatarios, siendo este otro de los supuestos excepcionales en que la doctrina tributaria entiende que los legatarios podrían llegar a tener que responder de las obligaciones tributarias dejadas por el causante.

La siguiente cuestión que se suscita es qué tipo de acción tendrán los acreedores frente a los legatarios. A este respecto, ha de señalarse que el acreedor podrá ejercitar una acción rescisoria, toda vez que nuestro Código civil en el artículo 1084 determina la directa aplicabilidad a la partición hereditaria de las mismas causas por las que se rescinden las obligaciones.

En el caso de la Hacienda Pública, dada la especialidad de la norma será de aplicación el procedimiento de recaudación frente a sucesores recogido en las normas tributarias.

Ahora bien, dado que como se ha señalado los legatarios solo responderán en caso de que no existieran bienes suficientes en la herencia la Administración tal la imposibilidad de obtener el cobro de los herederos o legatarios de parte alícuota si existieran.

3.4. Legatario gravado con una manda

Puede ocurrir que el testador imponga al legatario alguna carga o sub-legado consistente entre las que pueda estar la de satisfacer sus deudas tributaria.

En este caso, coincidimos con CARRERAS MANERO en que por aplicación de la regla general de la indisponibilidad de las obligaciones tributarias, la Hacienda pública no podría dirigirse directamente contra el legatario gravado. Al contrario debería continuar el procedimiento de apremio contra los sucesores tributarios, esto es contra los herederos y en su caso contra los legatarios de parte alícuota; sin perjuicio de las acciones que dichos sucesores pudieran en el orden civil repetir contra los legatarios que hubiesen sido gravados.

3.5. Otros supuestos en la legislación foral

Además, si nos atenemos a las Normas forales Generales Tributarias de Álava y Vizcaya encontramos que las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán también al instituido a título particular, que lo sea en un patrimonio familiar o profesional cuyo valor sea superior a las tres cuartas partes de la herencia.

4. CONCLUSIONES

El heredero, de acuerdo con el artículo 39 de la LGT adquiere su condición de sucesor tributario, conforme a lo establecido en la legislación civil.

Mientras no se haya aceptado la herencia, ya sea expresa o tácitamente no adquirirá tal condición de sucesor tributario, a excepción de la sucesión tributaria en Navarra, donde las normas civiles forales contemplan una adquisición automática, sin perjuicio de la posibilidad de repudiar la herencia.

En todo caso, la sucesión del heredero habrá de modularse en función de si la herencia es aceptada de manera pura y simple o a beneficio de inventario. Es plenamente aplicable en el ámbito tributario la responsabilidad ultra vires del llamado del que acepta una herencia de manera pura y simple, lo que parece entrar en contradicción con los principios tributarios constitucionales de capacidad económica e interdicción de la confiscatoriedad.

Entendemos sería preciso, adecuar la figura la regulación de la figura del sucesor tributario, a los principios constitucionales tributarios, restringiendo ex lege la garantía de los acreedores tributarios al caudal heredado, como así rige en algunos de los derechos comunes forales o territoriales existentes en nuestro territorio.

En cuanto al legatario, existen numerosas reminiscencias en las normas civiles y también en las tributarias, a un modelo germánico de adquisición, que contradice las normas de liquidación de la herencia, que imponen el pago de los acreedores se verifique con anterioridad a la entrega de los legados. Tal y como se ha expuesto, en estas páginas junto enunciados en el artículo 39 de LG en que el legatario deviene sucesor, es decir, legatario de parte alícuota y caso de que toda la herencia se distribuya en legados, a otro supuesto de sucesión tributaria por legatario, consistente en la insuficiencia de bienes en la herencia para para pagar a los acreedores, además de los propios de la legislación foral particularmente de la legislación vasca.

REFERENCIAS

- CASTILLO SOLSONA, M. (2007). “La sucesión de las obligaciones tributarias pendientes”, *Revista Crónica Tributaria*, número 124/2007, pp. 57-80.
- CARRERAS MANERO, O.B. (2011). *La sucesión en el derecho tributario*, editorial Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. (1993). *La sucesión en la deuda tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi.
- LAMOCA ARENILLAS, A. (2016). *Responsabilidad y sucesión tributarias*, Editorial Lex Nova, 2016, 1ª edición.
- MARTINEZ LOZANO, J.M. (2008). “Los sucesores de personas físicas, Carta Tributaria - Monografías, Nº 17, *Sección Monografías*, Editorial CISS, pp 3 a 18.
- MESA GONZALEZ, M.J. (2004). “La sucesión y las obligaciones tributarias”, *Hacienda Canaria*, número 10, (Ejemplar dedicado a: La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003 de 17 de diciembre), pp. 71-101.