

Implicacions fiscals de la llegítima catalana

Un buit legal

Alberto Artamendi Gutiérrez

Abogado

Abstract

Tal com estableix l'article 451-1 del Codi Civil de Catalunya, "La llegítima confereix a determinades persones el dret a obtenir en la successió del causant un valor patrimonial que aquest els pot atribuir a títol d'institució hereditària, llegat, atribució particular o donació, o de qualsevol altra manera". Així doncs, la llegítima catalana es configura com un dret de crèdit de certs parents contra els hereus del causant, el que contrasta amb la regulació de la resta d'Espanya, on el Codi civil, a l'article 806, estableix que la llegítima és un dret sobre els béns de l'herència: "Legítima es la porción de bienes de que el testador no puede disponer por haberla reservado la ley a determinados herederos, llamados por esto herederos forzosos".

Aquesta diferent aproximació al concepte pot semblar banal en un primer anàlisi, però la veritat és que les conseqüències del diferent tractament són àmplies i profundes, i cal dir que, potser pel reduït àmbit personal i territorial de aplicació – els ciutadans espanyols amb veïnatge civil català- o per la relativa novetat i desconeixement d'aquesta institució (el llibre quart del Codi civil de Catalunya va entrar en vigor l'1 gener 2009, si bé aquesta institució ja existia abans amb diferent configuració i implicacions jurídiques) aquestes no han estat previstes en absolut per la normativa tributària, donant lloc a situacions difícils de resoldre.

Per aquest motiu, el present article analitzarà aquesta institució des del punt de vista tributari, intentant ordenar les escasses guies normatives, doctrinals i jurisprudencials que existeixen i proposant solucions per les llacunes legals que encara hi ha.

Article 451-1 of the Catalan civil code establishes a right of certain relatives to receive certain economic value from the succession of a person. This right, called "legítima" is therefore a credit right of certain relatives against the heir of a deceased person. In the rest of Spain, there is also a "legítima", but as a direct right against the assets of the deceased person, as another heir (article 806 of the Spanish civil code).

This different configuration of the right can look trivial at first glance, but the legal consequences of these two "legítimas" differ widely and one could argue that these different consequences have not been covered whatsoever in the Spanish tax law, giving rise to situations that are very difficult to solve. This lack of regulation might be due to its small personal and territorial sphere of application (the Spanish citizens with civil residence in Catalonia) or the fact that this is a relatively new and unknown institution (the catalan "legítima" was introduced on 1 January 2009, although the institution already existed prior to this date with a different configuration and legal consequences).

This article analyzes the catalan "legítima" from a Spanish tax point of view, trying to put together the scarce existing regulation and case law and proposing legal solutions for the loopholes that still surround this particular institution.

Title: Tax Implications of the Catalan Forced Heirship Institution ("Legítima"): a Loophole

Keywords: – Forced heirship; Catalonia; Tax treatment; Law of succession; Gift and Inheritance Tax; Transfer Tax and Stamp Duty; Personal Income Tax.

Paraules Clau: Llegítima; Llegítima; Catalunya; Fiscalitat; Institucions successòries; Impost sobre Successions i Donacions; Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats; Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

Sumario

1. Tractament civil de la llegítima
2. La Llegítima de dret comú en l'àmbit tributari
3. Anàlisi de la llegítima catalana des d'un punt de vista fiscal
 - 3.1. Plantejament
 - a) Adquisició mortis causa d'un dret de crèdit i pagament del dret inter vivos
 - a) Com que els legitimaris adquireixen un dret de crèdit, és discutible que puguin gaudir de les reduccions i avantatges fiscals de l'article 20 de la Llei de l'ISD i normativa de desenvolupament autonòmica
 - b) Com que el dret de crèdit és a favor d'un legitimari, és discutible que es pugui considerar deduïble per l'hereu
 - 3.2. Tractament administratiu i jurisprudencial de la llegítima
 - a) L'adquisició del legitimari és mortis causa si el pagament es fa amb béns hereditaris o diners. En un altre cas, és inter vivos
 - Meritament de l'ISD
 - ITPAJD
 - IIVTNU
 - IRPF
 - a) El legitimari pot gaudir de les reduccions i avantatges fiscals de l'article 20 de la Llei de l'ISD
 - b) El crèdit és deduïble per l'hereu quan es paga
4. Conclusió, crítica i propostes de futur
5. Taula de jurisprudència citada
6. Bibliografia

1. Tractament civil de la llegítima

Com s'ha avançat a la introducció d'aquest article, la llegítima catalana rep un tractament diferent al de la llegítima de la resta de l'Estat, a causa de la seva configuració com a dret de crèdit contra el legitimari i no com a dret sobre l'herència. Aquesta diferència dóna lloc a multitud de conseqüències legals, que s'exposen resumidament a continuació.

Així, per exemple, en la Llei 10/2008, de 18 de juliol, del llibre quart del Codi Civil de Catalunya, relatiu a les successions (DOGC nº 5175, de 17.07.2008), (d'ara endavant "CCCat"), quan el testador no ha previst que el pagament de la llegítima es faci amb béns concrets, o quan simplement ha establert un llegat simple de llegítima, els legitimaris no tenen cap dret sobre béns concrets de l'herència – com succeiria a la resta de l'Estat-, sinó que únicament gaudeixen d'un dret de crèdit abstracte que els hereus han de satisfer i que no està garantit per cap dret real ni pot accedir al registre –en ésser una obligació personal dels hereus, com estableix l'article 451-15.1 del CCCat-.

La conseqüència d'aquesta situació és que els hereus esdevenen propietaris de tota l'herència (els legitimaris, recordem, no tenen cap dret directe sobre els béns del causant), però amb una càrrega, satisfer un dret de crèdit a favor dels legitimaris. Per tant, hi ha dos moments: en un primer moment, els hereus adquireixen la plena titularitat de tots els actius i passius de l'herència; posteriorment/després, els hereus paguen als legitimaris el seu dret de crèdit.

L'esmentat dret de crèdit pot cancel·lar-se amb diners (encara que no n'hi hagi a l'herència, com ens recorda l'article 451-11.1 del CCCat) o amb béns. La facultat de decidir si la llegítima es paga amb drets de l'herència o amb diners – de dins o fora de l'herència- correspon als hereus, si bé una vegada s'ha optat per un sistema o altre, els creditors del dret de llegítima poden exigir que la resta d'aquesta li sigui pagada de la mateixa manera (article 451.11.2 del CCCat). Ara bé, en cas de pagar-se amb béns de l'herència, aquests han d'ésser de propietat exclusiva, plena i lliure, llevat que no n'hi hagi a l'herència o que el legitimari sigui cotitular del bé amb el que es paga o gaudeixi d'un dret susceptible de produir la consolidació del domini (article 451.7.2 del CCCat).

Si els béns no compleixen aquests requisits, els legitimaris haurien d'optar entre acceptar-la simplement o renunciar-hi, exigint en aquest darrer cas que el seu dret sigui satisfet d'acord amb el que estableix la llei. Finalment, cal dir que, atès que ens trobem en una àrea del dret de caràcter dispositiu – on regeix la llibertat de pactes-, res impediria que els legitimaris i els hereus pactessin de comú acord que el dret de llegítima fos satisfet amb altres béns que no estiguessin inclosos a l'herència. Ara bé, sense pacte exprés, ni el legitimari pot exigir que es pagui amb béns extrahereditaris, ni l'hereu pot deslliurar-se del seu deute pagant amb aquests.

Doncs bé, una vegada analitzades les principals implicacions jurídiques civils de la llegítima catalana i les seves particularitats enfront de la llegítima de dret comú, cal dir que, malauradament, la legislació tributària va ésser creada des d'una perspectiva eminentment de dret comú. Això ha provocat que les implicacions de llegítima catalana no hagin estat previstes correctament per la normativa tributària. Per il·lustrar aquest punt, crec important fer abans una petita introducció al tractament tributari de la llegítima de dret comú per després abordar el tractament de la nostra llegítima per tal de poder assenyalar millor les diferències i disfuncions

que s'hi presenten.

2. La Llegítima de dret comú en l'àmbit tributari

L'article 806 del Reial Decret de 24 de juliol, pel que s'aprova el Codi Civil (BOE nº 206, de 25.07.1889) (d'ara endavant, "Codi Civil Espanyol") defineix la llegítima com "la porción de bienes de que el testador no puede disponer por haberla reservado la ley a determinados herederos, llamados por esto herederos forzosos". Per tant, i deixant de banda la facultat de l'article 841 i següents del Codi Civil Espanyol per assignar la totalitat o part dels béns a alguns fills o descendents ordenant el pagament a la resta en diners, els legitimaris adquireixen un dret directe contra els béns del causant. És més, aquest dret és contra una porció o percentatge dels béns quan el causant no ha fet cap especificació en el seu testament.

Així doncs, no hi ha cap dubte que la llegítima de dret comú confereix un dret directe contra el causant i, per tant, amb la mort d'aquest solament es produeix una transmissió, la qual és clarament mortis causa.

Per tant, és clar que aquesta transmissió està subjecta a l'Impost sobre Successions i Donacions ("ISD"), que té com a fet imposable "la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" (article 3 de la Ley 29/1987, de 18 de desembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 303, de 19.12.1987) (d'ara endavant, "Llei de l'ISD"). A partir d'aquí, la determinació de la base imposable, les reduccions aplicables, el tipus impositiu i la quota tributària íntegra i líquida són meres operacions matemàtiques o, en el seu cas, de comprovació sobre si es pot gaudir o no d'un benefici fiscal atesa la relació amb el causant, la situació econòmica de l'hereu o la naturalesa dels béns que s'adquireixen. Així, només s'ha de quantificar la base imposable, restar les reduccions a les que es tingui dret, aplicar el tipus impositiu i els coeficients multiplicadors en funció del patrimoni preexistent de l'adquirent i de la seva relació amb el causant i, finalment, aplicar les deduccions procedents per a obtenir la quantitat que s'ha d'ingressar.

Finalment, els hereus i legitimaris dissoldrien (si s'escau) la cosa comú mitjançant l'adjudicació de béns i drets concrets, perquè fins ara no tenien més que una part alíquota sobre cadascun dels béns i drets. Precisament, aquesta dissolució (sempre que es faci en proporció a la participació que cadascú té i no hi hagués excessos d'adjudicació) està exclosa de conseqüències tributàries en tots els impostos. Així, l'article 33.2.a) de la Ley 35/2006, de 28 de novembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE nº 285, de 29.11.2006) (d'ara endavant, Llei de l'IRPF) assenyala que no es genera guany patrimonial, i el Tribunal Supremo espanyol ha aclarit que tampoc es merita l'Impost sobre Transmissions Patrimonials Oneroses i Actes Jurídics Documentats ("ITPAJD") - STS 3ª 28.06.1999 (La Ley; Pascual SALA SÁNCHEZ), ni l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana ("IIVTNU") - entre d'altres, STS 3ª 19.12.1998 (la Ley; José MATEO DÍAZ), que a més puntualitza que inclús si hi ha excés d'adjudicació no hi hauria impost- perquè no es produeix una transmissió.

Si escau, caldria fer una petita puntualització que, malgrat tot, no és aplicable a Catalunya. Em

refereixo a la previsió de l'article 27 de la Llei de l'ISD, que estableix que "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".

Això vol dir que si el testador no ha assenyalat béns concrets per el pagament de la llegítima o, més en general, dels hereus, es considera que tothom rebrà una porció del cabal relicte equivalent a la seva porció o quota hereditària, sense poder fer especificacions. L'efecte pràctic més immediat d'aquesta previsió és que si a l'herència hi ha béns que donen dret a gaudir d'una reducció (per exemple, l'habitatge habitual del causant o l'empresa familiar), el benefici fiscal es reparteix entre els cridats a l'herència (legitimaris inclosos) en proporció a la seva quota hereditària, fins i tot si finalment el bé és adjudicat solament a alguns hereus o legitimaris. La Llei de l'ISD està posant de manifest que, realment, els cridats a una part alíquota de l'herència no tenen dret sobre cap bé concret de l'herència sinó sobre una porció de tots i de cadascun. Per tant, la partició és un repartiment posterior al fet imposable i sense rellevància tributària.

Per contra, a Catalunya l'article 6.1 del Decret 414/2011, de 13 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions (DOGC n° 6025, de 15.12.2011) (d'ara endavant, "Decret 414/2011") ha establert que "quan en el cabal relicte del causant figurin qualssevol dels béns que determinen l'aplicabilitat de la reducció i fossin dues o més les persones cridades a succeir-lo a títol universal o com a legataris de part alíquota, seran beneficiaris de la reducció, si escau, l'adjudicatari o adjudicatari efectius d'aquells béns segons la partició, sempre que cadascú d'aquests compleixin els requisits subjectius legalment previstos". Aquest matís pot semblar anecdòtic, però pel que després es dirà, al meu parer evidencia el diferent enfocament que adopten l'Agència Tributària de Catalunya i la Llei de l'ISD. Cal recordar que aquest darrer article s'aplica a tots els fets imposables del ISD sotmesos a la normativa tributària catalana, de manera que res impedeix que s'apliqui a una successió de dret comú espanyol amb una llegítima de dret comú (pensem, per exemple, en una persona asturiana que passa els seus darrers cinc anys a Catalunya però que mantenia el veïnatge civil comú quan va morir perquè no havia demanat expressament l'adquisició del veïnatge civil català).

3. Anàlisi de la llegítima catalana des d'un punt de vista fiscal

Ja hem analitzat les característiques més particulars del tractament civil de la llegítima catalana i l'hem comparat amb el de la llegítima comú. També hem exposat el plantejament de la llegítima catalana en la Llei de l'ISD. Continuarem llavors amb l'exposició de l'encaix de la llegítima catalana en la normativa tributària existent. Començaré analitzant els dubtes que planteja la conjugació de la normativa civil catalana amb la normativa fiscal estatal, per a després revisar les solucions que han plantejat els escassos pronunciaments jurisprudencials i doctrinals que existeixen al respecte i valorar si aquestes solucions són correctes o encara deixen llacunes sense resoldre. Finalment, donaré la meua opinió sobre com s'haurien de resoldre i proposaré solucions *de lege ferenda* per a garantir un adequat tractament d'aquesta institució particular de Catalunya en l'àmbit fiscal.

3.1. Plantejament

a) Adquisició mortis causa d'un dret de crèdit i pagament del dret inter vivos

En primer lloc, cal assenyalar que, amb la llegítima catalana, els legitimaris només reben, com a norma general, un dret de crèdit. L'única excepció, com ja he apuntat, s'esdevé quan el testador concreta els béns amb què se'ls ha de pagar, bé a través del testament, bé a través de donacions anteriors computables com a tal.

Així doncs, en la llegítima catalana no hi ha cap dubte que el que reben els legitimaris per causa del seu títol és un simple dret de crèdit. És veritat que, finalment, en un moment posterior o -potser- simultani, reben diners o béns concrets, però per un altre negoci jurídic, una entrega de béns en pagament del deute que faran els hereus. Ara bé, aquesta operació pot ser que s'endarrerixi o, inclús, que mai es meriti (per exemple, perquè l'hereu no vol pagar o dilapida l'herència abans de pagar als legitimaris), però els legitimaris ja han incrementat el seu patrimoni amb l'esmentat dret de crèdit, el que dóna lloc a la meritació de l'ISD (recordem que el fet imposable és l'adquisició de béns o drets per herència, llegat o qualsevol altre títol hereditari). Així doncs, és perfectament possible que els legitimaris hagin de liquidar l'ISD sense haver rebut encara cap bé concret.

A més, és evident que aquest pagament de deute que fan els hereus és un negoci *inter vivos*. En efecte, imaginem que l'hereu tingué deutes amb - per exemple- un tercer que no és ni legitimari ni hereu. En aquest cas, quan l'hereu - qui ha heretat tots els drets i càrregues de l'herència - paga, no hi ha cap dubte que el negoci de pagament és *inter vivos*. El pagament de la llegítima hauria de funcionar igual, ja que és un pagament d'una càrrega de l'herència, encara que vingui impositat per la llei.

Així doncs, caldria plantejar-nos si aquest pagament no estaria subjecte a un altre tipus d'imposició, per exemple, l'ITPAJD, o IIVTNU o inclús si hi ha conseqüències en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques ("IRPF").

a) Com que els legitimaris adquireixen un dret de crèdit, és discutible que puguin gaudir de les reduccions i avantatges fiscals de l'article 20 de la Llei de l'ISD i normativa de desenvolupament autonòmica

En relació amb el que s'ha comentat a l'apartat anterior, si el que s'adquireix és un dret de crèdit, resulta dubtós que es pugui gaudir dels beneficis fiscals previstos a la Llei de l'ISD i les normes de desenvolupament autonòmiques (cal tenir en compte que, encara que sigui sorprenent, és possible - i no tan inversemblant- que a una llegítima catalana se li apliqui normativa fiscal d'una altra Comunitat Autònoma. Per exemple, si el causant va morir en una altra Comunitat, on va passar els darrers set anys de la seva vida, però sense perdre el veïnatge civil català) per l'adquisició *mortis causa* de certs béns (per exemple, l'habitatge habitual del causant). Així doncs, en un cas en què l'hereu paga la llegítima amb un d'aquests béns que donen dret a un avantatge fiscal, podria el legitimari aplicar l'avantatge tenint en compte que el que va adquirir *mortis causa* és un dret de crèdit? A primera vista sembla que no, hauria de ser l'hereu qui ho apliqués.

- b) Com que el dret de crèdit és a favor d'un legitimari, és discutible que es pugui considerar deduïble per l'hereu

L'article 13 de la Llei de l'ISD diu que els deutes del causant són deduïbles, si es justifica la seva existència i no són a favor dels hereus, legataris de part alíquota, cònjuges, ascendents, descendents o germans del causant, encara que renunciïn a l'herència. Si bé causa problemes conceptualitzar la llegítima com a deute del causant i no de l'hereu, és innegable que el legitimari serà amb tota seguretat cònjuge, ascendent o descendent del causant - no hi ha una altra possibilitat al CCCat -. Així doncs, no podria considerar-se deute deduïble a l'ISD.

3.2. Tractament administratiu i jurisprudencial de la llegítima

La primera cosa que ens sorprèn és el fet que no hi ha gairebé cap pronunciament administratiu o jurisprudencial en l'àmbit fiscal. En efecte, no es trobarà cap resolució o consulta de la *Direcció General de Tributos* estatal, ni jurisprudència que abordi el seu tractament fiscal de manera específica. Ha estat l'Agència Tributària de Catalunya, amb resolucions majoritàriament no vinculants - donat el seu escàs àmbit competencial -, l'únic cos administratiu que ha intentat donar a aquesta institució pròpia una regulació coherent. Les conclusions a les que podem arribar de l'anàlisi de la seva doctrina són les següents:

- a) L'adquisició del legitimari és mortis causa si el pagament es fa amb béns hereditaris o diners. En un altre cas, és inter vivos

- Meritament de l'ISD

L'Impost es merita a la data de la mort del causant, inclús pels legitimaris. Així doncs, els legitimaris estan obligats a presentar la corresponent autoliquidació de l'ISD, inclús si encara no han rebut cap quantitat. Ara bé, la interpretació de l'Agència Tributària de Catalunya en cas que el legitimari no hagi pagat la llegítima (consulta núm. 105E/12, de 31 de maig de 2012, consulta núm. 285E/13, de 21 de novembre de 2013, 81E/14, de 22 de maig de 2014 o consulta núm. 116E/16, de 27 de juny de 2016) assenyala que l'hereu ha d'autoliquidar tota l'herència, sense descomptar l'import de la llegítima. Si finalment es paga la llegítima, podrà presentar una sol·licitud de rectificació (sotmesa a la prescripció de quatre anys).

Curiosament, l'Agència Tributària de Catalunya sembla disposar que el legitimari també hauria de presentar la seva autoliquidació una vegada cobrada la llegítima, amb els recàrrecs corresponents (com diu expressament la consulta 81E/14, de 22 de maig de 2014). Com a alternativa, podria presentar a la mort del causant una declaració "teòrica" pagant la quantitat hipotètica (tot i que abans de cobrar res) i després la corresponent declaració complementària o rectificativa per la diferència. Així, com a mínim, es limitaria el recàrrec.

- ITPAJD

Sembla que per a l'Agència Tributària de Catalunya, s'ha d'ignorar -com a regla general- el pas intermedi mitjançat el qual l'hereu adquireix tota l'herència per després pagar el dret de crèdit del legitimari. Així, es podria dir que per a l'Agència Tributària de Catalunya és com si el legitimari adquirís directament del causant i no a través de l'hereu, i que l'adquisició és *mortis causa*.

Per altra banda, per a l'Agència Tributària de Catalunya el pagament de la llegítima no merita un nou fet imposable, sempre que es faci amb diners (de dins o de fora de l'herència) o amb béns i drets de l'herència. Ara bé, si l'hereu vol pagar la llegítima amb béns o drets extrahereditaris, l'Agència Tributària de Catalunya considera que això merita ITPAJD (adjudicació en pagament de deute) i, per tant, implícitament està dient que la transmissió és *inter vivos* - en cas contrari, no caldria exigir aquest impost - .

Així, per exemple, vegeu la consulta 249E/09, de 10 de setembre, on el legitimari rep béns del pare com a pagament de la llegítima que li correspon per la mort de la seva mare. També tenim la consulta 128E/09, de 30 de juny, on a l'herència hi ha una situació d'indivís sobre un immoble i l'hereu vol adjudicar als legitimaris tot l'immoble (i no pas solament l'indivís), o la 109E/11, de 13 de maig, on no hi ha diners a l'herència per pagar la llegítima i l'hereu proposa pagar aquesta amb un fons d'inversió i unes cèdules hipotecàries de la seva propietat. Al meu parer, no es pot comprendre la diferència de naturalesa que aquest centre directiu dona al pagament de la llegítima quan es paga amb béns de l'herència i quan es paga amb béns extrahereditaris. La consulta 304E/10, de 29 de juliol, introdueix, no obstant això, un lleuger matis: en aquesta consulta, un legitimari rep més del que li correspon amb l'obligació de pagar la diferència a l'altre legitimari i l'Agència Tributària de Catalunya considera que només hi ha ITPAJD per l'excés.

- IIVTNU

Pel que fa a l'IIVTNU, com que hi ha dues transmissions (del causant a l'hereu i de l'hereu als legitimaris) hi hauria dos fets imposables de l'IIVTNU. És veritat que, normalment, com que el pagament de la llegítima es produeix abans que passi un any des de la mort del causant, aquesta segona transmissió no generarà l'obligació de contribuir, però és justament a Catalunya (concretament, a Barcelona) on es produeix l'excepció. En efecte, a Barcelona es graven les plusvàlues produïdes en menys d'un any, el que permet que aquest hipotètic segon fet imposable es gravi. En la resta de casos, aquesta situació només es donaria si el pagament es retardés més d'un any.

A més, si la segona transmissió és *inter vivos*, resultaria que el subjecte passiu de les dues transmissions és l'hereu (a la primera, perquè és l'adquirent d'una transmissió *mortis causa* i, a la segona, perquè és el transmissor d'una transmissió *inter vivos*). En canvi, si acceptem que l'adquisició del legitimari és *mortis causa*, es podria sostenir que el legitimari és el subjecte passiu. En aquest punt, no hi ha cap resolució ni guia administrativa que poguéssim utilitzar. La solució més generalitzada a la pràctica és, probablement, no liquidar la segona transmissió (que, en tot cas, resultarà en una quantitat econòmica molt petita en comparació amb el primer fet imposable). El que no és tan clar, però, és qui la paga, el legitimari o els hereus.

En qualsevol cas, el problema de la segona transmissió no es manifestaria si el sòl del bé immoble no hagués guanyat valor entre la primera i la segona transmissió, com ha establert recentment la STC 11.05.2017 (La Ley; Andrés OLLERO TASSARA). En aquest cas, no hi hauria subjecció a l'impost. Això no obstant, penso que exceptuant casos on les dues transmissions es produeixen en un espai de temps molt curt (el que no és normalment el cas, perquè el termini per liquidar l'impost és de sis mesos i la majoria d'hereus no liquiden l'impost durant els primers mesos del termini perquè - comprensiblement- han de resoldre abans altres tràmits com la declaració d'hereus o l'inventari de béns, o simplement guardar el dol) l'Administració sempre podria

defensar que hi ha hagut plusvàlua, per petita que aquesta hagi estat, i per tant subjecció a l'impost.

- IRPF

Pagament amb béns extrahereditaris

Essent conseqüents amb el que s'ha dit anteriorment, si hi ha adjudicació en pagament de deutes (és a dir, si la llegítima es paga amb béns extrahereditaris), no hauria de meritarse IRPF per la plusvàlua dels béns amb els quals es paga la llegítima? Per desgràcia, com que la interpretació de la normativa de l'IRPF és competència de la *Dirección General de Tributos* estatal, no tenim tampoc cap guia en aquest sentit, però aquesta seria la conseqüència lògica de la interpretació de l'Agència Tributària de Catalunya. Així doncs, si hi hagués pagament amb béns extrahereditaris, es generaria una plusvàlua o minusvàlua que hauria d'integrar-se a la base imposable de l'IRPF.

Pagament amb béns hereditaris

Finalment, hi ha un altre problema derivat de la particular configuració de la llegítima catalana, que és el següent: els béns amb els que es paga, fins i tot si són béns hereditaris, hauran canviat de valor en el període entre la mort del causant mor i el pagament de la llegítima. Civilment, els legitimaris no tenen dret a res més que un valor abstracte.

Així doncs, si els béns augmenten de valor, hauran de rebre menys, i *viceversa*. Per exemple, si la llegítima és de 100.000 euros i hi ha 1.000 participacions a una empresa que a la mort del causant valien 100.000 euros, però en el moment del pagament valen 200.000 euros, per pagar la llegítima, l'hereu només hauria d'entregar 500 participacions. Per tant, el valor del que reben els legitimaris és sempre el mateix, sense tenir cap plusvàlua. Tanmateix, l'hereu hauria pagat un deute de 100.000 euros amb 500 participacions que tenien un valor d'adquisició de 50.000 euros (assumint que l'ISD fos 0 euros). En aquest cas, es merita una plusvàlua subjecta a tributació a l'IRPF? És cert que l'Agència Tributària de Catalunya no ho diu expressament, però entenem que no, perquè és un pagament amb béns de l'herència i l'Agència Tributària de Catalunya entén que, en aquest cas, no hi ha adjudicació en pagament de deutes, sinó només ISD.

Ara bé, el problema sorgeix quan es comprova que aquest canvi de valor no tributarà mai. És a dir, l'hereu ha aflatat sense càrrega impositiva la plusvàlua d'aquestes 500 participacions des de la mort del causant fins al pagament de la llegítima. Els legitimaris tindrien un valor d'adquisició de 100.000 euros, no de 50.000 euros. Quan venguessin en el futur només tribuarien per l'excés sobre aquesta quantitat. Aquesta qüestió no ha estat resolta encara.

a) El legitimari pot gaudir de les reduccions i avantatges fiscals de l'article 20 de la Llei de l'ISD

Com que el pagament de la llegítima s'assimila a un acte jurídic *mortis causa*, el legitimari pot gaudir dels avantatges fiscals de l'article 20 de la Llei de l'ISD. Així, per exemple, si l'hereu paga el seu dret amb l'habitatge habitual del causant, el legitimari serà qui apliqui la reducció per adquisició d'habitatge habitual (en aquest sentit, consulta núm. 14/04, de 3 de març, en relació amb el pagament de la llegítima amb participacions socials amb dret de reducció). Naturalment, en aquest cas, és el legitimari i no pas l'hereu qui pot gaudir de l'avantatge, i en cap cas els dos al

mateix temps. El que sí que pot passar és que l'hereu no pagui la llegítima i liquidi tota l'herència i, en un moment posterior, un legitimari reclami la seva part, com explicaré a continuació. En aquest cas, l'hereu gaudiria provisionalment de l'avantatge fiscal i després demanaria la devolució de l'ISD.

b) El crèdit és deduïble per l'hereu quan es paga

Per Tributs de Catalunya, el crèdit s'ha de considerar deduïble per l'hereu sempre que es pagui realment, tot i que no és una càrrega de l'herència ni un deute deduïble (així doncs, sense massa suport normatiu), com recorda la consulta núm. 285E/13, de 21 de novembre:

“La llegítima no és un deute deduïble atès que, civilment, és una obligació de l'hereu que està obligat per llei a satisfer-la. Això no obstant, la part de llegítima “entregada” al legitimari, formarà part de la base imposable de l'impost que aquest legitimari ha d'autoliquidar, i no de la de l'hereu que l'ha de pagar. Si no s'ha pagat la llegítima, l'hereu haurà d'autoliquidar el 100% dels béns de l'herència”.

Ara bé, *sensu contrario*, si no es produeix el pagament, l'hereu haurà de liquidar tota l'herència i després, si escau, demanar la devolució. Aquesta és precisament la solució a la que apunten expressament les consultes 105E/12, de 31 maig, i 81E/14, de 22 de maig (on la liquidació de la llegítima es produeix tardanament per disputes sobre la quantia procedent).

4. Conclusió, crítica i propostes de futur

Ja hem vist que la Llei de l'ISD no s'adapta bé a aquesta institució particular de Catalunya. La llei no contempla cap especialitat per regular el fet que hi ha dues transmissions, una del causant a l'hereu i una altra de l'hereu als legitimaris, amb causes i conseqüències molt diferenciades.

Així, i tornant al que deia al principi d'aquest article quan parlava del tractament fiscal de la llegítima de dret comú, la llei de l'ISD sembla posar l'accent al fet jurídic original i aïllat de la transmissió *mortis causa*, sense tenir en compte els fets jurídics posteriors però relacionats i subseqüents. Una prova d'això és l'article 27 de la Llei de l'ISD, on s'ignora la partició posterior dels cridats a l'herència.

Aquesta configuració pot ésser satisfactòria per la llegítima del Codi Civil Espanyol, on la llei no especifica el tipus de bé o dret que s'adquireix, sinó que dona dret sobre una part alíquota i, després, durant la partició aquesta part alíquota s'especifica per dissolució de la cosa comú, que en principi no genera tributació.

En canvi, a la llegítima catalana, per arribar a aquesta situació d'assignació definitiva dels béns es necessita una adjudicació en pagament de deute, que no gaudeix d'aquest règim privilegiat. Això provoca la disfunció entre el tractament de la nostra llegítima i la norma fiscal.

Precisament, la doctrina de l'Agència Tributària de Catalunya intenta arreglar-ho posant l'atenció a la situació final que es consolida després de l'herència i les particions, adjudicacions i pagaments que s'han de fer i no tant en l'adquisició original. En altres paraules, l'Agència

Tributària de Catalunya considera la institució de la llegítima com un tot indissoluble en comptes d'una successió de fets jurídics aïllats – cadascú amb un tractament jurídic aïllat i independent -. La pròpia normativa catalana li dona un petit suport a l'article 6.1 del Decret 414/2011, que sembla adoptar també aquesta interpretació.

Ara bé, la doctrina de l'Agència Tributària de Catalunya s'ha construït a través de consultes aïllades de particulars i manca per tant de sistemàtica. A més, moltes d'aquestes consultes no són vinculants, el que genera una gran inseguretat jurídica. D'altra banda, algunes de les seves solucions no es poden considerar satisfactòries amb la legislació actual. Per exemple, no es pot entendre perquè el pagament de la llegítima amb béns extrahereditaris merita ITPAJD i el pagament amb béns de l'herència no, encara que la solució pugui semblar justa, ja que la naturalesa de l'acte jurídic és la mateixa: pagament de deute.

És per això que crec que aquesta institució s'hauria de contemplar expressament a la Llei de l'ISD i a la regulació de l'ITPAJD i de l'IRPF, regulant les seves conseqüències jurídiques. La solució que em sembla més satisfactòria és la d'assimilar – en la mesura que es pugui – el tractament i les conseqüències tributàries de l'adquisició via pagament de llegítima a la llegítima de dret comú espanyol. Així, proposo les següents mesures:

1. La Llei de l'ISD hauria d'establir expressament que la llegítima és deduïble per l'hereu.
2. Igualment, el fet imposable de l'ISD hauria d'incloure expressament l'adquisició de béns i drets adquirits pels legitimaris com a conseqüència del pagament de la llegítima.
3. Amb aquesta mesura, atès que l'article 6.4 de la Llei de l'IRPF ja estableix que la renda subjecta a l'ISD no està subjecta a IRPF, només s'hauria d'incloure una menció que fes referència al fet que els guanys de capital produïts en l'hereu al pagar la llegítima amb béns de l'herència estan exempts.

És veritat que, en general, no hi haurà cap guany de capital, atès que el pagament es fa, normalment, amb pocs mesos de diferència respecte de l'adquisició, però en aquest mesos podria generar-se un important guany de capital i, a més, hi ha casos com els de reclamació de complement de llegítima en que transcorrerà un important període de temps entre l'adquisició i el pagament.

4. El Reial Decret legislatiu 2/2004, pel qual s'aprova el text refós de la llei d'hisendes locals (BOE nº 59, de 9.3.2004) hauria de preveure a l'article 104 una no subjecció del pagament de la llegítima amb béns immobles adquirits per l'hereu en l'herència. Crec que una no subjecció és tècnicament més correcta que una exempció, ja que, d'aquesta manera, el temps de tinença provisional per part de l'hereu també es tindria en compte com a temps de tinença del legitimari, implicant que les conseqüències jurídiques tributàries pel legitimari es retrotraurien al moment de la mort del causant (com a la llegítima de dret comú espanyol).
5. El Reial Decret legislatiu 1/1993, de 24 setembre, pel qual s'aprova el text refós de la llei de l'ITPAJD (BOE nº 251, de 20.10.1993) podria incloure una no subjecció tant a l'ITP com a l'AJD de les adquisicions de béns com a pagament de la llegítima quan els béns s'incloguin a l'herència. Ara bé, crec que això seria un mer aclariment doctrinal, atès que

la subjecció a l'ISD de l'adquisició ja hauria de deixar ben clar que aquesta adquisició té la consideració tributària d'adquisició *mortis causa* i que, per tant, no està subjecta a l'ITPAJD.

5. Taula de jurisprudència citada

Tribunal Supremo

<i>Sala y Fecha</i>	<i>La Ley</i>	<i>Magistrado Ponente</i>	<i>Partes</i>
STS, 3ª, 19.12.1998	1878/1999	Mateo Díaz, José	Ayuntamiento de Santander c. D. Gerardo Muriedas Mazorra
STS, 3ª, 28.06.1999	11558/1999	Sala Sánchez, Pascual	Comunidad Autónoma de les Illes Balears c matrimonio

Tribunal Constitucional

<i>Sala y Fecha</i>	<i>La Ley</i>	<i>Magistrado Ponente</i>	<i>Partes</i>
STC 11.05.2017	37759/2017	Ollero Tassara, Andrés	Ayuntamiento de Jerez de la Frontera c "Rentas y Vitalicios, S.L."

6. Bibliografía

Lídia, ARNAU RAVENTÓS, María Luisa ZAHINO RUIZ (Directores) (2015), *Cuestiones Prácticas de Derecho sucesorio Catalán. Principios, legítima y pactos sucesorios* (1ª Ed). Marcial Pons, Madrid.

Ramón, CHALER IRANZO (2015), *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

Pedro, DEL POZO CARRASCOSA, Antoni VAQUER ALOY, y Esteve BOSCH CAPDEVILA (2013), *Derecho Civil de Cataluña. Derecho de Sucesiones* (2ª Ed.). Madrid: Marcial Pons.

Francisco José, SOSPEDRA NAVAS, , Francisco de Paula PUIG BLANES y Juan HOLGADO ESTEBAN, Ana Belén FARRERO RÚA (2013) *Comentarios al Código civil de Cataluña*. (2ª Ed.). Aranzadi, Madrid.

Marc, LLOVERAS "Tema 10. La Llegítima ", *Dret de Successions* (2013), Universitat Pompeu Fabra - Grado en Derecho-, Barcelona.

José, MONTORO PIZARRO (2013), "Plusvalía Municipal y Extinción del Condominio". *Notarios y Registradores* (www.notariosyregistradores.com)