

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058393

DGT: 01-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0397/2016

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. Fiducia aragonesa. Dado que el Tribunal Supremo anuló el apartado 8 del art. 54 RD 1629/1991 (Rgto. ISD) [Vid., STS, de 30 de enero de 2012, recurso n.º 6318/2008 (NFJ045922)] -precepto específico para dicha institución-, por infringir el principio de jerarquía normativa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las herencias en las que se haga uso de la institución de la fiducia aragonesa debe hacerse conforme a los preceptos generales del impuesto que regulan el usufructo y otras instituciones especiales; en concreto, al art. 26 Ley 29/1987 (Ley ISD).

Pues bien, conforme a dicho precepto, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, liquidación que tendrá carácter provisional, a la espera de que el fiduciario, en su caso, ejecute la fiducia, momento en el que podrá solicitar la devolución que proceda, por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos. Lógicamente, el sujeto pasivo será el fiduciario, que es quien tendrá el derecho a disfrutar de los bienes y, en su caso, a disponer de ellos.

[Vid., STS, de 30 de enero de 2012, recurso n.º 6318/2008 (NFJ045922) y Resolución TEAC, de 10 de octubre de 2013, RG 1152/2013 (NFJ052974)].

IIVTNU. Devengo. Con carácter general, y a falta de precisión en el RDLeg. 2/2004 (TRLRHL) sobre cuál es el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte a efectos del IIVTNU, es criterio administrativo que, en tales supuestos de transmisión mortis causa, la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes en el momento mismo del fallecimiento del causante.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el Derecho foral aragonés, hasta que el fiduciario no ejecute su cometido y adjudique los bienes y derechos de la herencia, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entenderá producida la delación de la herencia y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación de yacente; así, tras la muerte de la causante, y en tanto el fiduciario no ejerza su cometido y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de los bienes desde la persona fallecida a la herencia yacente. Por tanto, en la fecha del fallecimiento de la causante se entiende devengado el IIVTNU respecto de la propiedad (o nuda propiedad, en el caso de que sobre un bien se haya constituido el derecho de usufructo) de los bienes inmuebles urbanos, siendo el sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente.

Por otro lado, si se instituye el usufructo viudal a favor del cónyuge viudo, se devenga asimismo el impuesto en cuanto a la constitución del usufructo, siendo el sujeto pasivo contribuyente el usufructuario. Finalmente, la posterior atribución de la nuda propiedad de los bienes inmuebles urbanos a los herederos, que se origine como consecuencia de la ejecución de la fiducia o de su extinción no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 26.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 54.8.

Código Civil, art. 14.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 106, 107 y 109.

DLeg. 1/2011 de Aragón (Código del Derecho Foral de Aragón), arts. 283, 439 y 448.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.4.

Descripción sucinta de los hechos:

En el año 2014 fallece en Barcelona la esposa el consultante, que tenía vecindad civil aragonesa y cuyo matrimonio se regía por las disposiciones del consorcio conyugal. Tiene una hija y dos nietas. Con anterioridad a su fallecimiento, había otorgado testamento mancomunado junto al consultante conforme a su vecindad civil

aragonesa, en el que se instituían recíprocamente fiduciarios con obligación de distribuir los bienes entre sus descendientes (hijos, nietos...). Fallecida su esposa, el consultante aceptó el usufructo viudal y el encargo fiduciario sin que haya tenido lugar ninguna otra adjudicación hereditaria. La transmisión de los bienes de la herencia ha quedado postergada, conforme a la legislación foral, hasta que se ejecute el encargo fiduciario, bien por actos inter vivos o mortis causa.

Cuestión planteada:

A tenor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012, en la que se anula por ilegal el artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Donaciones y Sucesiones, por entender que no se produce hecho imponible que justifique una declaración provisional hasta que no se ejecute el encargo fiduciario, y de la Resolución del Tribunal Económico, Administrativo Central de 10 de octubre de 2013 en el mismo sentido, y teniendo en cuenta que la Administración competente para la gestión del impuesto y percepción del rendimiento, el consultante plantea las siguientes cuestiones:

Primera: Si debe hacerse una liquidación provisional o a cuenta del Impuesto de Sucesiones, que comprenda la totalidad de los bienes de la herencia como si ya se hubieran adjudicado tal y como vienen exigiendo en la práctica los organismos de gestión tributaria de la Comunidad de Aragón o procede tan sólo la liquidación del usufructo viudal.

Segunda: En caso de liquidación provisional, se consulta quién sería el sujeto pasivo.

Tercera: Cómo debe procederse en el caso de la liquidación del Impuesto del Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana de los posibles inmuebles urbanos de la herencia.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

Primero: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Como indica el propio consultante, el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de enero de 2012, anuló el apartado 8 del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) –en lo sucesivo, RISD–, por infringir el principio de jerarquía normativa. El precepto anulado regulaba, la tributación de las herencias en las que se hacía uso de la institución de la fiducia aragonesa. Anulado tal precepto específico para dicha institución, se hace necesario acudir a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales. En concreto, al artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, que dispone lo siguiente:

«Artículo 26. Usufructo y otras instituciones.

Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

d) Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

e) La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo y se valorará conforme a las reglas anteriores.

f) En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido».

Conforme a dicho precepto, será preciso, en primer lugar, analizar el contenido del negocio jurídico concreto en virtud del cual se constituye la fiducia, esto es, las normas del Derecho civil de Aragón que regulan la fiducia – que es la normativa aplicable, merced a la vecindad civil de la causante–, así como las cláusulas específicas del testamento otorgado, para determinar las facultades del fiduciario. Y, a continuación, aplicar el transcrito artículo 26 de la LISD, para determinar la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A este respecto, debe tenerse en cuenta, principalmente, lo dispuesto en las letras d) y e), del siguiente modo:

Si, como se indica en la letra e) del precepto, el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes. En tal caso, se valorará y tributará conforme a las reglas expuestas en la letra a) del artículo 26 de la LISD. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del precepto, se liquidará el impuesto en pleno dominio, liquidación que tendrá carácter provisional, a la espera de que el fiduciario, en su caso, ejecute la fiducia, momento en el que podrá solicitar la devolución que proceda, por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos.

Segundo: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En primer lugar, debe señalarse que la aplicación del Derecho Civil Aragonés se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 del Código Civil, cuyo apartado 1 dispone que:

“La sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil.”.

Al respecto ya del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL dispone que:

“El impuesto se devenga:

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”.

En el caso planteado, se trata de la transmisión “mortis causa” de uno o varios terrenos de naturaleza urbana, en la que la causante, con vecindad civil aragonesa y casada de acuerdo con el régimen de consorcio conyugal aragonés, había otorgado testamento en el que instituye fiduciario a su marido con la obligación de distribuir los bienes entre sus descendientes, y al que corresponde también el usufructo viudal.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál es el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, es criterio administrativo que, en tales supuestos de transmisión “mortis causa”, la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes en el momento mismo del fallecimiento del causante.

El artículo 283 del Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba con el título de “Código del Derecho Foral de Aragón”, el Texto Refundido de la Leyes civiles aragonesas, establece en su apartado 1:

“1. El fallecimiento de un cónyuge atribuye al sobreviviente el derecho de usufructo de todos los bienes del premuerto, así como los enajenados en vida sobre los que subsista el derecho expectante de viudedad, de acuerdo con lo pactado y lo dispuesto en los artículos anteriores.”.

El título IV del Código del Derecho Foral de Aragón regula la fiducia sucesoria, estableciendo en su artículo 439 lo siguiente:

“Todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que ordenen su sucesión actuando individual, conjunta o sucesivamente. Nombrados varios sin señalar cómo deben actuar, se entenderá que el llamamiento es conjunto.”.

Dentro del mismo título IV, el artículo 448 dispone:

“1. A todos los efectos legales, la delación de la herencia no se entenderá producida hasta el momento de la ejecución de la fiducia o de su extinción.

2. Mientras no se defiera la herencia, se considerará en situación de herencia yacente, y su administración y representación se regirá por lo establecido en el capítulo siguiente.”.

Por tanto, en el Derecho foral aragonés, hasta que el fiduciario no ejecute su cometido y adjudique los bienes y derechos de la herencia, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entenderá producida la delación de la herencia y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación de yacente.

En relación a la determinación de la base imponible del IIVTNU, el artículo 107 del TRLRHL establece lo siguiente:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

Página siguiente

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(...).

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...).”

A efectos de establecer quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, la letra a) del apartado 1 del artículo 106 de la TRLRHL dispone que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

“En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.”.

A este respecto, el citado artículo 35.4 de la Ley General Tributaria establece:

“4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, tras la muerte de la causante, y en tanto el fiduciario no ejerza su cometido y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de los bienes desde la persona fallecida a la herencia yacente.

Por tanto, en la fecha del fallecimiento de la causante se entiende devengado el IIVTNU respecto de la propiedad (o nuda propiedad, en el caso de que sobre un bien se haya constituido el derecho de usufructo) de los bienes inmuebles urbanos, siendo el sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106.1.a) y 109.1.a) del TRLRHL.

Dado que también se instituye el usufructo viudal a favor del cónyuge viudo, se devenga asimismo el IIVTNU en cuanto a la constitución del usufructo, siendo el sujeto pasivo contribuyente el usufructuario.

Por último, debe señalarse que la posterior atribución de la nuda propiedad de los bienes inmuebles urbanos a los herederos, que se origine como consecuencia de la ejecución de la fiducia o de su extinción no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

CONCLUSIONES:

Primera: Dado que el Tribunal Supremo anuló el apartado 8 del artículo 54 del RISD, por infringir el principio de jerarquía normativa, la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las herencias en las que se haga uso de la institución de la fiducia aragonesa debe hacerse conforme a los preceptos generales que regulan en la LISD determinadas instituciones especiales; en concreto, al artículo 26 de dicha Ley.

Segunda: Conforme a dicho precepto, si el fiduciario tiene derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, se considerará, a efectos del ISD, como un usufructo de tales bienes y se valorará y tributará como tal. Si, además, tiene la facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda por la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes que finalmente entregue a los herederos. Lógicamente, el sujeto pasivo será el fiduciario, que es quien tendrá el derecho a disfrutar de los bienes y, en su caso, a disponer de ellos.

Tercera: En cuanto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tras la muerte de la causante, y en tanto el fiduciario no ejerza su cometido y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de los bienes desde la persona fallecida a la herencia yacente, por lo que en la fecha del fallecimiento de la causante se entiende devengado el IIVTNU respecto de la propiedad (o nuda propiedad, en el caso de que sobre un bien se haya constituido el derecho de usufructo) de los bienes inmuebles urbanos, siendo el sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106.1.a) y 109.1.a) del TRLRHL. Dado que también se instituye el usufructo viudal a favor del cónyuge viudo, se devenga asimismo el IIVTNU en cuanto a la constitución del usufructo, siendo el sujeto pasivo contribuyente el usufructuario. Además, la posterior atribución de la nuda propiedad de los bienes inmuebles urbanos a los herederos, que se origine como consecuencia de la ejecución de la fiducia o de su extinción no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.