

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC054098

DGT: 18-02-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0614/2015

SUMARIO:

ISD. Sujeto pasivo y responsables. *Sujeción por obligación personal.* La aceptación por un residente en España de una herencia o legado de un causante residente en Alemania está sujeta al ISD español con independencia de la tributación que proceda en Alemania, ya que los residentes en España tributan por obligación personal, esto es, por todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia de dónde se encuentren situados, teniendo por ello derecho a aplicar la correspondiente deducción por doble imposición internacional.

Gestión. Los residentes en España que acepten herencias o legados de causantes residentes en un país de la Unión Europea distinto de España o en un país del Espacio Económico Europeo, aun tributando a la Administración Central del Estado, tienen derecho –podrán decidir si se acogen a ella o no- a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida, sin que ello modifique su obligación de tributar ante la Administración General del Estado).

A partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tributen a la Administración Central del Estado ya no pueden optar por el sistema de declaración con posterior liquidación administrativa, sino que deben hacerlo mediante autoliquidación obligatoriamente.

Adquisiciones mortis causa. *Base imponible.* La aceptación del arrendamiento de unos inmuebles con carácter vitalicio, dado que la base imponible del Impuesto consiste en el valor neto de los bienes y derechos supondrá, en este caso, para calcular el valor neto de esta renta vitalicia, que deberá utilizarse alguna fórmula financiera que permita calcular su valor actual.

[Vid., en el mismo sentido, consulta DGT, de 18-02-2015, n.º V0613/2015 (NFC054097)].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 23 y disp. adic. segunda.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, residente en España, tiene previsto aceptar la herencia de un familiar de nacionalidad alemana, residente en Alemania y fallecido en Alemania. El causante tenía todos sus bienes y derechos en Alemania. No obstante, la aceptación dependerá de los impuestos a pagar en España y Alemania.

Cuestión planteada:

Aparte de la previsión de la Hacienda Alemana, se consulta qué cantidades en concepto de impuesto sobre herencias habrá que contar adicionalmente en España, y si de estas puedan ser deducidos los impuestos ya pagados en Alemania.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

1. Antecedentes.

El consultante tiene previsto aceptar la herencia de un familiar de nacionalidad alemana, residente en Alemania y fallecido en Alemania. El causante tenía todos sus bienes y derechos en Alemania. Dado que la herencia ha tenido el carácter de litigiosa, el letrado que está gestionando la aceptación y adjudicación de la misma, ha remitido, en relación con dicha aceptación de la herencia, el correo electrónico de fecha 1 de septiembre de 2014 que se transcribe parcialmente a continuación:

«Herencia producida en Alemania con respecto al fallecimiento de la Sra. en mayo del año 2008. La testadora dejó un testamento con fecha del 14.02.1998, en el marco del cual designó como herederos a tres personas: La Sra. , el Sr. y el Sr. . Además la testadora dispuso la distribución de la herencia de la siguiente forma:

Al Sr. se le adjudica casa urbana en Colonia, con 12 pisos
Al Sr. se le adjudica casa unifamiliar en Asbach
A la Sra. se le adjudica el patrimonio monetario.

El patrimonio monetario alcanza unos EUR 120.000,00 aproximadamente. De esa cantidad no obstante habrá que deducir unos EUR 20.000,00 en concepto de diversos legados otorgados por parte de la testadora, que el albacea ya ha realizado sirviéndose del patrimonio monetario adjudicado a la Sra. . Por lo tanto, la cantidad que puede esperar recibir la Sra. como heredera es de aproximadamente EUR 100.000,00, que representan aproximadamente un 10% de la herencia. Más allá de esto, el testamento con fecha de 14-02-2014 les adjudica tanto a la Sra. como al Sr. un legado, que consiste en 1/3 del ingreso neto de alquiler de la casa urbana de Colonia, que consiste en unos 12 pisos.

El alquiler neto en el momento de la muerte de la testadora en mayo de 2008 era aproximadamente de unos 6.300,00 euros. De ello, según el testamento, deben ser deducidos un 30% en concepto de mantenimiento y de administración de la casa, reduciéndose así el ingreso mensual aproximadamente a unos 4.300,00 euros o 1.433,00 euros para cada uno de los dos legitimarios. Multiplicado por 12 el ingreso anual sería aproximadamente de unos 17.200,00 euros para cada uno de los legitimarios. El alquiler neto en el día de hoy se ha elevado de los antedichos 6.300,00 euros al mes aproximadamente a unos 7.300,00 euros al mes. Según el derecho alemán no obstante, este cambio no es relevante, basándose todo cálculo siempre en los ingresos conseguidos en mayo del 2008.

El Sr. , a quién el testamento adjudica la casa correspondiente en Colonia, no obstante prohibiéndole al mismo tiempo venderla mientras que vivan los dos legitimarios al tratarse de una "pensión vitalicia" a favor de la Sra. y el Sr. , ha ofrecido a la Sra. y al Sr. , indemnizarlos pagándoles una cantidad global en concepto de compensación para rescindir la "pensión vitalicia". En función a la edad de cada uno de los dos beneficiarios, la oferta del Sr. es de unos EUR 175.000,00 para la Sra. y de unos EUR 300.000,00 para el Sr. ».

La consultante manifiesta que el valor de esa oferta depende de los impuestos que la Sra. y el Sr. tengan que pagar tanto a la Hacienda Alemana como a la Hacienda Española. En cuanto a los impuestos sobre herencias a pagar en Alemania, según la previsión actual la Sra. deberá pagar entre 57.000,00 y 99.700,00 euros, el Sr. entre 73.900,00 y 139.000,00 euros. El albacea esta estos días tratando de aclarar con la Hacienda Alemana con que cantidades concretas cuenta con respecto a cada uno de los antedichos. Para ver las cosas con la debida claridad, aparte de la previsión de la Hacienda Alemana hará falta saber con qué cantidades en concepto de impuesto sobre herencias habrá que contar adicionalmente en España, y hasta qué punto de estas puedan ser deducidos los impuestos ya pagados en Alemania.

2. Contestación.

En primer lugar, cabe indicar que no es función de esta Subdirección General la de calcular el impuesto a pagar por los obligados tributarios, sino la de resolver las dudas que estos puedan tener a efectos del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por tanto, lo que se expone a continuación son las reglas básicas por la que se rige la tributación de las herencias en España.

La tributación de las herencias en España se encuentra regulada en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD– y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991). Además, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien es un impuesto estatal, está cedido a las Comunidades Autónomas en los términos previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre de 2009). No obstante, en el supuesto planteado, dado que el causante no era residente en territorio español, el impuesto no está cedido a Comunidad Autónoma alguna (no hay punto de conexión), sino que la consultante deberá tributar a la Administración Central del Estado (Oficina Nacional de Gestión Tributaria, departamento de no residentes, c/ Infanta Mercedes, 49, Madrid).

En síntesis, la base imponible del impuesto estará constituida por el valor neto de la herencia recibida, esto es, valor real de los bienes y derechos recibidos menos las cargas, deudas y gastos deducibles (artículos 9 a 15 de la LISD). A la base imponible de cada sucesor se le podrán restar las reducciones que resulten aplicables (artículo 20 de la LISD), siendo su resultado la base liquidable. Una vez calculada la base liquidable, se le aplicará la tarifa del impuesto (artículo 21 de la LISD) y los coeficientes multiplicadores (artículo 22 de la LISD). El resultado de estas operaciones será la cuota tributaria del impuesto. A esta, se le podrán aplicar las deducciones y

bonificaciones que resulten procedentes conforme al artículo 23 de la LISD (“Deducción por doble imposición internacional”) y a su disposición adicional segunda (adaptación a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, referente a la tributación en el ISD cuando intervienen causantes, causahabientes, donantes o donatarios no residentes). El resultado obtenido será la cuota líquida del impuesto y, por tanto, el importe a ingresar.

Concretando lo expuesto en el párrafo anterior, cabe realizar las siguientes precisiones:

Primera: Manifiesta el consultante que va a recibir un legado consistente en un tercio del ingreso neto del arrendamiento de unos inmuebles con carácter vitalicio. Pues bien, dado que la base imponible del impuesto consiste en el valor neto de los bienes y derechos, en este caso, para calcular el valor neto de esta renta vitalicia deberá utilizar alguna fórmula financiera que le permita calcular su valor actual.

Segunda: El consultante, en tanto en cuanto tribute a la Hacienda de Alemania por el legado recibido, podrá aplicar la deducción regulada en el artículo 23 de la LISD (“Deducción por doble imposición internacional”), por la cual tendrá derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

Tercera: Conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado Uno.1 de la disposición adicional segunda de la LISD (incorporada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias [BOE de 28 de noviembre de 2014] y vigente desde el día 1 de enero de 2015), titulada “Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado”, el consultante, residente en Alicante, y dado que todos los bienes y derechos de la herencia están situados fuera de España (todos ellos están en Alemania), podrá, si lo estima más beneficioso, aplicar la normativa del ISD que haya aprobado la Comunidad Autónoma Valenciana, sin que ello signifique que deba tributar a dicha Administración autonómica, pues no se modifica por ello su obligación de tributar a la Administración Central del Estado. En concreto, el referido apartado Uno.1.a) determina lo siguiente:

“Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

[...]”.

Cuarta: Por último, cabe destacar que, a partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tributen a la Administración Central ya no pueden optar por el sistema de declaración con posterior liquidación administrativa, sino que deben hacerlo mediante autoliquidación obligatoriamente, conforme a lo dispuesto en el apartado Dos de la nueva da segunda de la LISD, que dispone lo siguiente:

“Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o

se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas”.

CONCLUSIONES:

Primera: La aceptación por un residente en España de una herencia o un legado de un causante residente en Alemania está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español, con independencia de la tributación que proceda en Alemania, ya que los residentes en España tributan por obligación personal, esto es, por todos los bienes y derechos adquiridos, con independencia de dónde se encuentren situados.

Segunda: Los residentes en España, sujetos por obligación personal, tienen derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

Tercera: Los residentes en España que acepten herencias o legados de causantes residentes en un país de la Unión Europea distinto de España o en un país del Espacio Económico Europeo, aun tributando a la Administración Central del Estado, tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España y, si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, a la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

Cuarta: A partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que tributen a la Administración Central del Estado ya no pueden optar por el sistema de declaración con posterior liquidación administrativa, sino que deben hacerlo mediante autoliquidación obligatoriamente.

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