

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058404

DGT: 02-02-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0403/2016

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Cargas deducibles. *Legados de cosa ajena.* Adquisiciones inter vivos. **Hecho imponible.** Para el caso en que se cumpla, el legado de cosa ajena se entiende como una carga impuesta por el testador a su sucesor universal para poder aceptar su parte de la herencia; por lo tanto, la base imponible de cada uno de los causahabientes estará compuesta por la parte que le corresponda por la herencia y será deducible el legado de cosa ajena que se ve obligado a realizar para poder aceptar la misma. Por otra parte, cada legatario deberá incluir en la base imponible del impuesto el legado que recibe.

Asimismo, en el caso de que no se cumpla el legado por imposibilidad de conseguir la cosa ajena, se aplicaría el art. 861 CC, que permite sustituir el legado por una justa compensación, y se tributaría del mismo modo.

Pero razones como la dificultad, el alto coste, etc... para adquirir la cosa ajena, no son aceptables y por tanto, si con base en ellas los herederos realizaran la compensación en dinero tributarían por el Impuesto, sin poderse deducir la carga que impone el legado y los legatarios tributarían por el ISD pero no por el concepto de sucesiones, sino por el concepto de donaciones, pues la cantidad que recibirían no es en cumplimiento del legado.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3, 5 y 9.
Código Civil, arts. 861 y 863.

Descripción sucinta de los hechos:

El padre del consultante falleció recientemente habiendo otorgado testamento por el cual legó a sus hermanas tres inmuebles ajenos. El propio testador dijo conocer la ajenidad de los tres inmuebles, a cuyo propósito impuso a sus dos herederos la obligación de adquirir las fincas para su entrega a las legatarias. Los referidos inmuebles son propiedad de una sociedad mercantil participada la 100 por 100 por otra sociedad mercantil cuyas participaciones son propiedad del testador y su cónyuge. Dadas las dificultades mercantiles y el alto costo en impuestos que se devengarían como consecuencia de la entrega de los inmuebles a las legatarias, tienen proyectado conmutar los legados, entregando no los inmuebles, sino su justa estimación mediante un reconocimiento de deuda.

Cuestión planteada:

Tributación de la operación.

Contestación:

Conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre)-en adelante LISD-, dispone en su apartado 1, letras a) y b), que:

"Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”.

Estableciendo el artículo 5 del mismo texto legal que:

“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.”

Por otra parte el artículo 9 de la LISD establece que:

“Constituye la base imponible del impuesto:

- a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas “inter vivos” equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

El Código Civil regula el legado de cosa ajena en el artículo 861 del mismo que establece que:

“El legado de cosa ajena si el testador, al legarla, sabía que lo era, es válido. El heredero estará obligado a adquirirla para entregarla al legatario; y, no siéndole posible, a dar a éste su justa estimación. La prueba de que el testador sabía que la cosa era ajena corresponde al legatario.”

Por otra parte, el artículo 863 del Código Civil establece que:

“Será válido el legado hecho a un tercero de una cosa propia del heredero o de un legatario, quienes, al aceptar la sucesión, deberán entregar la cosa legada o su justa estimación, con la limitación establecida en el artículo siguiente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entiende sin perjuicio de la legítima de los herederos forzosos.”

El legado de cosa ajena se entiende como una carga impuesta por el testador a su sucesor universal para poder aceptar su parte de la herencia; por lo tanto, la base imponible de cada uno de los causahabientes estará compuesta por la parte que le corresponda por la herencia y será deducible el legado de cosa ajena que se ve obligado a realizar para poder aceptar la misma. Además cada legatario deberá incluir en la base imponible del impuesto el legado que recibe.

Ahora bien, eso sería es en el caso de que se cumpla el legado, cosa que no ocurre en la consulta planteada ya que conviene precisar que los herederos tienen la obligación de adquirir la cosa ajena y para que para que el legado de cosas ajena pueda ser realizado mediante la justa compensación debe ser imposible que los herederos adquieran la cosa ajena, circunstancia que no parece ser el caso, ya que no existe imposibilidad de adquirir los inmuebles sino que los consultantes hablan de dificultad, alto coste, etc..., por lo que no parece ser el caso que establece el artículo 861 del Código Civil y por tanto, si realizan la compensación en dinero los herederos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) sin poderse deducir la carga que impone el legado.

Por otra parte las posibles legatarias tributarán por el ISD pero no por el concepto de sucesiones, sino por el concepto de donaciones pues la cantidad que van a recibir no es en cumplimiento del legado.

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.