

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC065516

DGT: 21-06-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1597/2017

SUMARIO:

ISD. Hecho imponible. Adquisiciones mortis causa. Base imponible. Devengo. En el caso planteado - adquisición mortis causa de acciones de Bankia, con cuya valoración en oferta pública de venta los herederos no están conformes, razón por la que deciden interponer una demanda judicial que ganan, obteniendo una cantidad superior-, el impuesto se devengó el día del fallecimiento del causante. Pues bien, lo que éste adquirió en ese momento fue un paquete de acciones cuya valoración a efectos del impuesto estaba constituida por su valor neto (valor real menos cargas y deudas deducibles) en el momento del devengo, esto es, el día del fallecimiento. Por ello, a estos efectos, es irrelevante el hecho de que posteriormente se haya producido una anulación de la compraventa de las acciones, pues la anulación se produjo a instancia de los herederos en su condición de nuevos propietarios, en uso de uno de los derechos que les otorgaba la propiedad de las acciones; es decir, la indemnización que recibieron en cumplimiento del fallo judicial fue un hecho posterior al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, motivado por la actuación de los herederos y no del causante, por lo que no ha de tributar en dicho impuesto, sino en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a la normativa de dicho impuesto referente a las alteraciones patrimoniales.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3, 9 y 24.
Código Civil, arts. 661 y 989.

Descripción sucinta de los hechos:

La hermana de la consultante adquirió con fecha 18 de Julio de 2011 la cantidad de 90.000 euros en acciones Bankia que esta entidad ofreció en Oferta Pública de Venta. Dicha hermana falleció el 9 de Octubre de 2013. En su testamento otorgó una serie de valores mobiliarios e inmobiliarios a la consultante, entre ellos, 160 acciones de Bankia, con un valor de 161,28 euros (80,64 euros a cada uno). Los consultantes efectuaron su declaración de Impuesto de Sucesiones, valorando en la cantidad antes indicada el valor de las Acciones de Bankia.

Con fecha 18 de Marzo de 2015, los tres herederos (la consultante y otros dos) encargaron a un bufete de abogados una demanda contra Bankia por la valoración errónea de la O.P.V., acordando una remuneración para dicho Bufete del 10 por ciento de las cantidades reclamadas, más las costas, que el Bufete haría suyas. Con fecha 9 de mayo de 2016, el Juzgado de 1ª Instancia núm. 67 de Madrid, dictó sentencia a favor de los tres, otorgando los siguientes importes para cada uno de ellos: 30.000 euros como capital invertido y 5.543,06 euros como interés legal.

La idea que tiene la consultante, de cara a la declaración del IRPF, es incluir estos importes como si de una operación de Bolsa se tratara, es decir, como una ganancia patrimonial derivada de una alteración de su patrimonio. No obstante, tienen la duda de si lo que corresponde es hacer una complementaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuestión planteada:

Si la recepción del dinero debe declararse en el IRPF o en el ISD

Contestación:

En relación con el asunto de referencia, esta Subdirección General, en su ámbito de competencias, informa lo siguiente:

Los artículos 661 y 989 del Código Civil disponen lo siguiente:

«Artículo 661.

Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones».

«Artículo 989.

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda».

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que grava determinadas operaciones a título gratuito, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre de 1987) –LISD– regula el hecho imponible de las adquisiciones mortis causa en su apartado 1.a) en estos términos:

«Artículo 3.º *Hecho imponible.*

1. Constituye el hecho imponible:

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

El artículo 9 de la LISD regula la base imponible del impuesto de las adquisiciones mortis causa en su letra a), que dispone lo siguiente:

«Artículo 9.º *Base imponible.*

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.
[...]».

Por último, el devengo del impuesto de las adquisiciones mortis causa se encuentra regulado en el artículo 24 de la LISD del siguiente modo:

«Artículo 24. *Devengo.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

[...]

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan».

En el supuesto objeto de consulta debe tenerse en cuenta en primer lugar lo dispuesto en las normas civiles que regulan la sucesión, conforme a las cuales los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en

todos sus derechos y obligaciones, sucesión que se produce, cualquiera que sea la fecha de la aceptación, con efectos desde el día de la muerte del causante.

De acuerdo con tales normas, en el momento en que tres herederos (la consultante y otros dos) aceptaron la herencia de su hermana, la sucedieron en todos sus derechos y obligaciones, entre ellos la propiedad de las acciones de Bankia objeto de la consulta. Como propietarios de tales acciones, iniciaron un proceso judicial contra la entidad, como resultado del cual se dictó sentencia por la que se anulaba la compraventa de las acciones, con devolución del importe pagado más los intereses de demora correspondientes. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el proceso fue iniciado por la consultante y los otros dos herederos en su condición de propietarios de las acciones y –aunque fueron adquiridas por herencia– no en el de herederos de su anterior propietario y causante.

Esto en cuanto al aspecto civil de la cuestión. En cuanto al aspecto fiscal, por lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe atenderse al hecho imponible y al devengo del impuesto. En cuanto al hecho imponible, la letra a) del artículo 3.1 de la LISD determina que constituye el hecho imponible la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y el artículo 24 de la misma Ley dispone que, en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante.

Pues bien, en el caso planteado, el impuesto se devengó el día del fallecimiento de la hermana de los consultantes y lo que ella adquirió en ese momento fue un paquete de acciones de Bankia cuya valoración a efectos del impuesto estaba constituida por su valor neto (valor real menos cargas y deudas deducibles) en el momento del devengo, esto es, el día del fallecimiento de su hermana. A estos efectos, es irrelevante el hecho de que posteriormente se haya producido una anulación de la compraventa de las acciones, pues la anulación se produjo a instancia de los herederos en su condición de nuevos propietarios, en uso de uno de los derechos que les otorgaba la propiedad de las acciones. Es decir, la indemnización que recibieron en cumplimiento del fallo judicial fue un hecho posterior al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, motivado por la actuación de los herederos y no del causante, por lo que no ha de tributar en dicho impuesto, sino en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conforme a la normativa de dicho impuesto referente a las alteraciones patrimoniales.

CONCLUSIÓN:

Única: Las alteraciones en el patrimonio de un heredero producidas en bienes heredados, ya sean acciones o cualquier otro bien, por sentencia judicial derivada de un proceso iniciado por el heredero no generan la obligación de presentar una declaración complementaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues la alteración se produjo con posterioridad al devengo de dicho impuesto, sobre bienes ya pertenecientes al patrimonio del heredero y por su condición de nuevo propietario, no de heredero. Por tanto, dicha alteración patrimonial deberá ser declarada en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del nuevo propietario conforme a la normativa de dicho impuesto relativa a las alteraciones patrimoniales.

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.