

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC066303

DGT: 27-10-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2778/2017

**SUMARIO:**

**ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas.** *Transmisión de bienes sometidos a fideicomiso.* Mientras se mantenga el fideicomiso sobre los bienes de una herencia, es el fiduciario el único propietario, propiedad adquirida con la aceptación de la herencia y cuyos efectos se retrotraen a la fecha de fallecimiento del causante. Para los fideicomisarios, precisamente porque todavía no han adquirido nada - ya que su adquisición está pendiente de la condición o plazo que permitirá la delación del fideicomiso-, la adquisición se entenderá realizada el día en que dicha limitación desaparezca, por cumplimiento del plazo, de la condición o por cualquiera de las demás causas previstas en la regulación sustantiva de la institución.

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos.** Pues bien, al ser el fiduciario el único propietario, la venta de los bienes sujetos a fideicomiso generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición, que vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión. [Vid., en el mismo sentido, consulta DGT, de 08-02-2019, n.º V0257/2019 (NFC071338)].

**PRECEPTOS:**

Ley 10/2008 (Libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones), arts. 426-1, 426-6, 426-26 y 426-36.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 24 y 26.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 52.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33, 34, 35 y 36.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante expone que es heredera fiduciaria de algunos bienes de su difunto esposo, siendo herederos fideicomisarios los tres hijos de éste. Que previa o simultánea autorización de los fideicomisarios, tiene previsto enajenar uno de los bienes inmuebles en fideicomiso, del cual la consultante es plena propietaria del 50 por ciento y respecto del 50 por ciento restante es heredera fiduciaria.

**Cuestión planteada:**

Tributación de la transmisión del 50 por ciento del bien inmueble sujeto a fideicomiso por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Contestación:**

La Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, regula los fideicomisos en sus artículos 426-1 y siguientes.

El artículo 426-1 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones (BOE de 7 de agosto de 2008) define la institución del fideicomiso del siguiente modo:

“Artículo 426-1. *Concepto.*

1. En el fideicomiso, el fideicomitente dispone que el fiduciario adquiera la herencia o el legado con el gravamen de que, una vez vencido el plazo o cumplida la condición, hagan tránsito al fideicomisario.

2. Los fideicomisarios suceden siempre al fideicomitente, aunque uno sea fideicomisario después de otro.”

La definición expuesta se completa con lo dispuesto en el artículo 426-6 del mismo cuerpo legal, relativo a la delación del fideicomiso, que establece lo siguiente en su apartado 1:

“Artículo 426-6. *Delación del fideicomiso.*

1. El fideicomiso se defiende en el momento en que vence el plazo o se cumple la condición a favor del fideicomisario inmediatamente llamado que no haya renunciado antes a su derecho.

[...].”

Por su parte, el artículo 426-26 de la Ley citada regula las facultades del fiduciario en los siguientes términos:

“Artículo 426-26. *Facultades del fiduciario.*

1. El fiduciario tiene el uso y disfrute de los bienes fideicomisos y de sus subrogados y accesiones, hace suyos los frutos y rentas, y disfruta de todos los demás derechos que la ley atribuye al propietario, pero lo que adquiere que no sean frutos o rentas se incorpora al fideicomiso.

[...].”

Por último, el artículo 426-36 de la misma Ley, referente a la disposición de los bienes fideicomisos, determina lo siguiente:

“Artículo 426-36. *Principio general.*

1. El fiduciario puede enajenar y gravar los bienes fideicomisos, libres del fideicomiso, en los casos en que lo permita la ley o lo autoricen el fideicomitente o los fideicomisarios, de acuerdo con lo establecido por la presente sección.

2. La contraprestación eventualmente adquirida por razón de los actos de disposición a que se refiere el apartado 1 se sujeta al fideicomiso en virtud del principio de subrogación real, salvo los casos en que la ley establece otra cosa o en que el fideicomitente o los fideicomisarios autorizan que los bienes o el dinero obtenidos se excluyan del fideicomiso.

[...].”

De los preceptos transcritos, se pueden deducir las siguientes características de la institución del fideicomiso en el Derecho civil de Cataluña:

1. El fiduciario adquiere la herencia o el legado, es decir adquiere la propiedad de los bienes y derechos que constituyen tal herencia o legado.

2. La adquisición de la herencia o legado por el fiduciario no está libre de cargas, pues, en todo caso, tiene la carga o gravamen de que, una vez cumplida la condición o el plazo, se transfiera a los fideicomisarios los bienes fideicomisos.

3. Los fideicomisarios no adquieren los bienes fideicomisos hasta que no se cumple el plazo o la condición a su favor. Es decir, no se produce una desmembración del dominio, con adquisición previa por el fideicomisario de la nuda propiedad de los bienes fideicomisos y posterior consolidación del dominio con el cumplimiento del plazo o condición, sino que cuando estos se cumplen los fideicomisarios adquieren, de una sola vez, el pleno dominio de los bienes fideicomisos.

4. Entre las facultades del fiduciario, aparte de las de uso y disfrute de los bienes fideicomisos –y de sus subrogados y accesiones–, están las inherentes a todos los demás derechos que la ley atribuye al propietario, entre ellas, las de enajenar los bienes fideicomisos. Ahora bien, esta última facultad requiere que lo permita la ley o que lo autoricen bien el fideicomitente o bien los fideicomisarios.

5. La contraprestación recibida por la enajenación de bienes fideicomisos se integra en el fideicomiso (principio de subrogación real), salvo que la ley establezca otra cosa o que el fideicomitente o los fideicomisarios autoricen su exclusión del fideicomiso (autorización adicional a la ya dada para la enajenación de los bienes fideicomisos).

Esto en cuanto a la normativa sustantiva, conforme a la cual, parece claro que en la enajenación de bienes fideicomisos no se produce una transmisión conjunta por el fiduciario y los fideicomisarios de sus respectivos derechos, sino que quien enajena los bienes fideicomisos es el fiduciario (en su caso, con permiso de los fideicomisarios), que es el único propietario.

Por lo que se refiere a la normativa tributaria, debe tenerse en cuenta lo dispuesto, entre otros, en los artículos 24 y 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987), que disponen lo siguiente:

“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.

2. En las transmisiones lucrativas “inter vivos” el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

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.”

“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:

[...].

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.

[...].”

Este último precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 52 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), que determina lo siguiente:

“Artículo 52. *Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso.*

1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes, se le liquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

2. Lo dispuesto en el número anterior no será aplicable a aquellas instituciones para las que este Reglamento establezca un régimen peculiar.”.

Conforme a estos últimos preceptos, también desde el punto de vista tributario es exclusivamente el fiduciario quien vende, pues, mientras se mantenga el fideicomiso, es el único propietario, propiedad adquirida con la aceptación de la herencia y cuyos efectos se retrotraen a la fecha de fallecimiento del causante. Por eso, para el fiduciario el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga ese día.

Correlativamente, para los fideicomisarios ese día no se devenga el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, precisamente porque todavía no han adquirido nada, ya que su adquisición está pendiente de que se produzca la condición o el plazo que permitirá la delación del fideicomiso. Esa limitación es la que origina que para ellos todavía no se haya devengado el impuesto, pues, como dispone el artículo 24.3 de la LISD, se trata de una adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida por la existencia de un fideicomiso, y se entenderá siempre realizada el día en que dicha limitación desaparezca, bien por cumplimiento del plazo, bien por el de la condición, bien por cualquiera de las demás causas previstas en la regulación sustantiva de la institución del fideicomiso; en este caso, de lo previsto al respecto en los artículos 426-1 y siguientes de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones.

En consecuencia, en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al ser el fiduciario el único propietario, la venta del 50 por ciento del inmueble sujeto a fideicomiso generará en la transmitente una ganancia o pérdida patrimonial. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, al producirse una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto con ocasión de una alteración en su composición.

Esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, según dispone el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

El artículo 35 establece lo siguiente:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

Y el artículo 36:



“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.  
(...)”.

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.