

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

Referencia: NFC066304

DGT: 20-09-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2387/2017

**SUMARIO:**

**ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas.** *Liquidación del fideicomiso al fallecimiento del fiduciario sin ejercicio del poder de disposición.* Cuando falleció el causante originario, la fiduciaria y actual causante, liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el pleno dominio de los bienes de la herencia, pues tenía el derecho a disponer de tales bienes sin condición alguna. Ahora bien, como los bienes que reciben los fideicomisarios no fueron objeto de disposición por la fiduciaria, esta tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de dichos bienes. Dicho de otro modo, la fiduciaria habría pagado el ISD correspondiente al pleno dominio de todos los bienes, y, a su muerte, procederá la devolución de la nuda propiedad por los bienes que no hubiera dispuesto la fiduciaria.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por la fiduciaria -o la parte que quede de ellos- a las personas indicadas por el testador o por la normativa aplicable. Dicha transmisión origina el devengo del Impuesto para los nuevos adquirentes (fideicomisarios), de acuerdo con lo previsto en el art. 47.3 RD 1629/1991 (Rgto ISD) y, de forma simultánea, el ingreso que realizó la fiduciaria, habiendo liquidado por el pleno dominio, deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes ahora transmitidos.

Pues bien, es en ese momento cuando nace el derecho a dicha devolución y, lógicamente, al no poderlo solicitar la fiduciaria, será la heredera de la misma la persona que podrá solicitar dicha devolución; eso sí, su importe formará parte del caudal relicto de la fiduciaria y actual causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la heredera de la misma, siendo el plazo de presentación del ISD el que establece el art. 67 de la citada norma, seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento.

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3, 5, 24, 26, 52 y 67.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), arts. 47 y 53.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 122.

**Descripción sucinta de los hechos:**

En el año 2013 falleció un hermano de la consultante habiendo declarado heredera a sus dos hermanas, a la vez que ordenaba sustitución fideicomisaria de residuo a favor de sus sobrinos. Recientemente ha fallecido la hermana de la consultante lo que ha dado lugar a la transmisión de los bienes no dispuestos por la fiduciaria a los sobrinos fideicomisarios, conforme a las disposiciones testamentarias del primer causante. La consultante ha liquidado ya el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como heredera de su hermana.

**Cuestión planteada:**

Si tiene derecho a solicitar la devolución de la parte del impuesto pagado por la nuda propiedad de los bienes no dispuestos por la fiduciaria.

**Contestación:**

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, establece que:

“1. Constituye el hecho imponible:

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

Respecto al sujeto pasivo el artículo 5.a) de la LISD establece que:

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

a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes.”

Este precepto señala como sujetos pasivos de la adquisición “mortis causa” a los causahabientes, es decir, a los herederos o legatarios. En concreto, en cuanto a la figura objeto de consulta, será sujeto pasivo la consultante por los bienes recibidos por parte de su hermana.

Respecto a la base imponible, el apartado a) del artículo 9 del mismo texto legal recoge 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.”

El artículo 24.1 de la LISD, establece:

“En las adquisiciones por causa de muerte...el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...”

No obstante el apartado 3 del mismo artículo dispone:

“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 realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.”

La disposición hecha por el primer causante en la que instituye un fideicomiso de residuo que pasará por partes iguales al fallecimiento de las fiduciarias a los sobrinos, tiene la naturaleza de término o plazo. El Código Civil se refiere a término o plazo en su artículo 805 al disponer que “será válida la designación de día o de tiempo en que haya de comenzar o cesar el efecto de la institución de heredero o legado.”

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 47.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD, que además añade que “se atenderá a ese momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.”

Por otra parte, el apartado 3 del artículo 53 del RISD establece que:

“3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos “inter vivos” o “mortis causa”, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.”

A este respecto, el artículo 26 de la LISD dispone lo siguiente en su letra d):

«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.

[...].».

El precepto transcrito se encuentra desarrollado reglamentariamente en el artículo 52 del RISD, del siguiente modo:

«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.

[...].».

Conforme a los preceptos transcritos, cuando falleció el hermano, la fiduciaria y actual causante, liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por el pleno dominio de los bienes de la herencia, pues tenía el derecho a disponer de tales bienes sin condición alguna. Ahora bien, como los bienes que reciben los fideicomisarios no fueron objeto de disposición por la fiduciaria, esta tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de dichos bienes. Es decir, en definitiva la fiduciaria habría pagado el ISD correspondiente al pleno dominio de todos los bienes, y, a su muerte, procederá la devolución de la nuda propiedad por los bienes que no hubiera dispuesto la fiduciaria.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por la fiduciaria –o la parte que quede de ellos– a las personas indicadas por el testador o por la normativa aplicable. Dicha transmisión origina el devengo del impuesto para los nuevos adquirentes (fideicomisarios), de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.3 del RISD. De forma simultánea, el ingreso que realizó la fiduciaria, habiendo liquidado por el pleno dominio, deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes ahora transmitidos.

Es en ese momento cuando nace el derecho a dicha devolución. Lógicamente, al no poderlo solicitar la fiduciaria, será la heredera de la misma la persona que podrá solicitar dicha devolución; ahora bien, dicho importe formará parte del caudal relicto de la fiduciaria y actual causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la heredera de la misma, la consultante, siendo el plazo de presentación del ISD el que establece el artículo 67 del RISD, seis meses a contar desde la fecha de fallecimiento.

Consecuentemente, la consultante, llegado el plazo de presentación del ISD, debería haber incluido dicha cantidad que forma parte de la masa hereditaria, por lo tanto, de conformidad con lo previsto en el artículo 122.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) (LGT) y el artículo 119 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la consultante deberá practicar autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, haciéndolo constar así ante la Oficina Gestora en la que hubiera presentado la autoliquidación por el impuesto; al ser una declaración extemporánea, se aplicará lo establecido en el artículo 26 de la LGT.

Respecto al periodo de prescripción para solicitar dicha devolución, a tenor de lo dispuesto en los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, será de cuatro años, contados a partir del día de la transmisión de los mismos bienes recibidos –o la parte que quede de ellos– a las personas indicadas por el testador o por la normativa aplicable, es decir a partir de la fecha del fallecimiento de la fiduciaria y actual causante.

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 Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública