

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC070684

DGT: 24-10-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2791/2018

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas. La disposición hecha por una madre, primer causante, en la que instituye una sustitución fideicomisaria en la que un hijo incapacitado hereda todos los bienes, que pasarán, por partes iguales al fallecimiento del fiduciario a los otros hijos, tiene la naturaleza de término o plazo.

A la muerte de la madre, el hermano fiduciario deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el pleno dominio de los bienes de la herencia, pues tiene el derecho a disponer de tales bienes sin condición alguna, quedando suspendida la tributación de los fideicomisarios al momento en que fallezca el fiduciario. En ese momento, los bienes que reciban los fideicomisarios tributarán por el valor y los tipos de gravamen actuales y heredarán directamente de la primera causante, la madre, teniendo derecho el hermano fiduciario a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de los bienes de los que no hubiera dispuesto -en definitiva, el fiduciario 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 el fiduciario-.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por el fiduciario -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 forma simultánea, el ingreso que realizó el fiduciario, habiendo liquidado por el pleno dominio, deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes ahora transmitidos. Lógicamente, al no poderlo solicitar el fiduciario, serán los herederos de éste quienes podrán solicitar dicha devolución; ahora bien, dicho importe formará parte del caudal relicto del fiduciario, segundo causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos del mismo, que deberán presentar liquidación del ISD por los bienes que hereden del hermano incapaz directamente.

IIVTNU. Hecho imponible. La madre en su testamento instituye una sustitución fideicomisaria en la que un hijo incapacitado hereda todos sus bienes y derechos que pasarán, por partes iguales, al fallecimiento del fiduciario al resto de los hijos. Pues bien, al fallecer la madre, primer causante, el hermano fiduciario será sujeto pasivo del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana y deberá satisfacer el correspondiente impuesto, pues adquiere el pleno dominio y la facultad de disponer de tales bienes sin condición alguna. La tributación de los fideicomisarios (sus hermanos) queda suspendida al momento en que fallezca el fiduciario. En ese momento los fideicomisarios tributarán por el IIVTNU en el caso de que se transmita a todos o a parte de ellos la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3, 5, 9, 24 y 26.

Código Civil, arts. 782 y 805.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), arts. 47, 52 y 53.

Descripción sucinta de los hechos:

La madre de la consultante ha fallecido dejando heredero fiduciario al hermano de la consultante, declarado incapacitado judicialmente, y sustitutos fideicomisarios a la consultante y al resto de sus hermanos. Dicha sustitución fideicomisaria se producirá tras el fallecimiento del hermano incapacitado y siempre que se cumplan determinadas condiciones. En dicho testamento se ha testado en nombre del hermano incapacitado a favor de sus hermanos, sujetos ambos a las mismas condiciones.

Cuestión planteada:

Tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

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.

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 la madre de la consultante, primer causante, en la que instituye una sustitución fideicomisaria en la que un hijo incapacitado hereda todos los bienes, que pasarán, por partes iguales al fallecimiento del fiduciario a los otros hijos, 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.

[...]».

Por último, el artículo 782 del Código Civil establece que: “Las sustituciones fideicomisarias nunca podrán gravar la legítima, salvo que graven la legítima estricta en beneficio de un hijo o descendiente judicialmente incapacitado en los términos establecidos en el artículo 808. Si recayeren sobre el tercio destinado a la mejora, sólo podrán hacerse en favor de los descendientes.”.

Conforme a los preceptos transcritos, al fallecer la madre de la consultante, primer causante, el hermano fiduciario deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por el pleno dominio de los bienes de la herencia, pues tiene el derecho a disponer de tales bienes sin condición alguna. La tributación de los fideicomisarios queda suspendida al momento en que fallezca el fiduciario; en ese momento los bienes que reciban los fideicomisarios tributarán por el valor y los tipos de gravamen actuales y heredarán directamente de la primera causante, la madre. Por otra parte el hermano fiduciario tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de los bienes de los que no hubiera dispuesto. Es decir, en definitiva el fiduciario 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 el fiduciario.

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos por el fiduciario –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 el fiduciario, 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 el fiduciario, serán los herederos de éste quienes podrán solicitar dicha devolución; ahora bien, dicho importe formará parte del caudal relicto del fiduciario, segundo causante, y, por tanto, estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los herederos del mismo, la consultante y sus hermanos, que deberán presentar liquidación del ISD por los bienes que hereden del hermano directamente.

Por otra parte, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El apartado 1 del artículo 104 establece que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”.

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Del artículo transcrito se deduce que la realización del hecho imponible solo se producirá si se transmite por cualquier título (ya sea oneroso o lucrativo) la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

El artículo 106 regula el sujeto pasivo del impuesto, estableciendo en su apartado 1 que es sujeto pasivo a título de contribuyente:

“a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real que se trate.”.

En cuanto al devengo, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL dispone:

“1. El impuesto se devenga:

- a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.
- b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”.

Asimismo, el apartado 4 del mismo artículo 109 establece:

“4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”.

La madre en su testamento instituye una sustitución fideicomisaria en la que un hijo incapacitado hereda todos sus bienes y derechos, que pasarán, por partes iguales al fallecimiento del fiduciario al resto de los hijos.

Conforme a los preceptos transcritos, al fallecer la madre de la consultante, primer causante, el hermano fiduciario será sujeto pasivo del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana y deberá satisfacer el correspondiente impuesto, pues adquiere el pleno dominio y la facultad de disponer de tales bienes sin condición alguna. La tributación de los fideicomisarios (la consultante y el resto de los hermanos) queda suspendida al momento en que fallezca el fiduciario. En ese momento los fideicomisarios tributarán por el IIVTNU en el caso de que se transmita a todos o a parte de ellos la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

CONCLUSIONES: Primera: Actualmente el hermano fiduciario deberá tributar en ISD por los bienes que herede de la madre; posteriormente, los hermanos fideicomisarios, en el momento en que fallezca el hermano fiduciario, deberán tributar dos veces en el ISD, una por los bienes que hereden de la madre, primer causante, y otra como herederos del hermano fiduciario por los bienes que éste poseyera, segundo causante. Podrán solicitar la devolución de ingresos indebido por el valor de la nuda propiedad de los bienes transmitidos por la sustitución fiduciaria al ser herederos del fiduciario, ahora bien, deberán incluir esa devolución como parte del caudal relicto del hermano, segundo causante.

Segunda: Al fallecer la madre de la consultante, primer causante, el hermano fiduciario será sujeto pasivo del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana y deberá satisfacer el correspondiente impuesto, pues adquiere el pleno dominio y la facultad de disponer de tales bienes sin condición alguna. La tributación de los fideicomisarios, la consultante y el resto de los hermanos, queda suspendida al momento en que fallezca el fiduciario. En ese momento los fideicomisarios tributarán por el IIVTNU en el caso de que se transmita a todos o a parte de ellos la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.

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