

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057928

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 16 de abril de 2015

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 1340/2012

**SUMARIO:**

**ISD. Normas especiales. Sustituciones, fideicomisos y reservas.** *Sustituciones fideicomisarias condicionales. Derecho especial catalán.* El tratamiento fiscal de la sustitución fideicomisaria es coherente con su naturaleza jurídica, por lo que la tributación en pleno dominio no es sino el reflejo a efectos tributarios de la condición de propietario que le corresponde al heredero fiduciario, si bien con las facultades dispositivas limitadas tal y como se dispuso en este caso por los fideicomitentes; por ello, en modo alguno, a efectos del gravamen del ISD devengado con el fallecimiento, podían ser considerados «causantes» quienes fueron los fideicomitentes. No hay que olvidar que para los herederos fideicomisarios la delación (es decir, el ofrecimiento de la herencia para su aceptación o renuncia) se produce en el momento del fallecimiento del fiduciario. Será ese momento en el que se produce el desplazamiento patrimonial «mortis causa». A todo lo anterior habría que añadir además que nos encontramos ante una institución fideicomisaria sometida a condición, en cuyo caso los fideicomisarios sólo adquieren su derecho al cumplirse esta -que no consten descendientes de la heredera fiduciaria en el momento de su fallecimiento-. Por tanto, si bien el fideicomisario al deber su llamamiento a la voluntad del fideicomitente, ello no impide contemplar que el patrimonio residual es objeto de transmisión mortis causa con ocasión del fallecimiento de heredero fiduciario, siendo en ese momento cuando se produce el incremento patrimonial en el favorecido que constituye a la postre el hecho imponible definido en el art. 1 de la Ley 29/1987 (Ley ISD). **(Criterio 1 de 2)**

Por todo ello, a efectos fiscales, el elemento temporal a considerar es el del fallecimiento del fiduciario; es en ese momento en el que se produce el hecho imponible del Impuesto, y será en ese momento, cuando debe determinarse la base a computar -residuo-, importe que deberá agregarse al resto de los bienes adquiridos del fiduciario, cuando, como ocurren en este caso, coincide en la misma persona la condición de heredero ordinario y fideicomisario. Asimismo, habida cuenta de la finalidad perseguida por la reducción por empresa -favorecer la continuidad de la empresa-, será en ese momento donde deba examinarse si dicha continuidad junto a los demás requisitos se cumple respecto al fiduciario, cuando ha sido éste el que venía desarrollando la actividad empresarial, tanto porque ya lo viniera desarrollando el fideicomitente, como si fue iniciada por el fiduciario, como ocurre en este caso. En base a lo anterior, este Tribunal Central entiende improcedente e injustificada la práctica de distintas liquidaciones al distinguir entre los bienes dispuestos por la causante y los instituidos mediante fideicomiso. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Código Civil, arts. 774, 781 y 789.

Ley 40/1991 de Cataluña (Código de Sucesiones), art. 243 y disp. trans. novena.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 53.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 1 y 20.

En la Villa de Madrid, en fecha 16 de abril de 2015, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por **D. JFTP**, con domicilio a efectos notificaciones en B..., CL. ..., contra Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Cataluña por la que se desestiman las reclamaciones (RG 08/3114/2007 y RG 08/03115/2007) previamente interpuestas contra liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictadas por la Dirección Territorial de Barcelona de la Dirección General de Tributos del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalitat de Cataluña por importes de 156.191,30 € y 95.287,57 €

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

**D<sup>a</sup>. NTR** fallece en Barcelona el 19 de marzo de 2006 sin haber otorgado testamento.

Como únicos herederos legales, sus sobrinos, D. JA .y D. J.. TP aceptan la herencia mediante escritura de 27 de julio de 2006 otorgada ante el Notario de Sabadell D. Jesús ..., con el número 2898 de protocolo.

En dicha escritura se hace constar que parte del patrimonio que pertenecía a la fallecida estaba sujeto a un fideicomiso instituido por los padres de la causante en los siguiente términos:

Fideicomiso ordenado por **D. FTF** padre de la causante y abuelo del recurrente: *“A su hija **Dª. NTR**, la sustituye fideicomisariamente para después de su muerte, prohibiéndole detraer la trebeliánica, ... por sus hijos por partes iguales, ... y en defecto de tales descendientes, sustituye a su hija N.. por sus dos citados hermanos por partes iguales, o por aquel de ellos que le sobreviva, con derecho de representación para sus descendientes legítimos.*

*Sin embargo, sus hijos P.. y N.. podrá, durante la vigencia del fideicomiso, enajenar todos o alguno de los bienes o derechos procedentes de la herencia, tanto para atender necesidades personales como para mejorar el patrimonio, ...”*

Fideicomiso ordenado por **Dª. PRA** madre de la causante y abuela del recurrente: *“ ..en cuanto a mi hija N..., someto su institución de heredero a las siguientes normas: a) La sustituyo fideicomisariamente, para después de su muerte por sus hijos legítimos, si falleciere dejándolos, por partes iguales, sin venir estos sujetos al fideicomiso impuesto a su madre, llamando en representación de los premuertos a sus hijos legítimos por partes iguales. De fallecer sin tales descendientes, la sustituyo, para después de su muerte, por sus hermanos, mis hijos, P.. y J..., conjuntamente, por partes iguales, o por aquel, de ellos que le sobreviva, pero siempre con derecho de representación para sus respectivos descendientes. b) Prohíbo a mi hija N.. detraer la cuarta trebeliánica. c) Prohíbo asimismo, a mi hija N..., administrar, gravar enajenar los bienes procedentes de mi herencia, incluso los que le corresponden por legítima d) Sin embargo, vigentes el fideicomiso y prohibición de enajenar y gravar que establezco en el apartado c) que precede, mi hija N.. podrá enajenar y gravar todos o alguno de sus bienes procedentes de mi herencia, tanto para atender necesidades personales como con propósito de mejorar su patrimonio, ...”*

A continuación, presentan, ante la Administración Tributaria de la Generalitat de Catalunya, las correspondientes declaraciones tributarias por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con aquel fallecimiento indicando que *“(...) se ha solicitado ante el Juzgado de Primera Instancia de Barcelona la correspondiente declaración judicial de herederos ab intestato, estando pendientes de la misma”.*

En el escrito presentado por **D. JFTP** éste manifiesta que *“(...) el caudal relicto del causante **Dª. NTR** se compone fundamentalmente de saldos de cuentas bancarias, acciones y bienes inmuebles afectos a actividad económica, los cuales están situados en la provincia de Barcelona”* procediendo, a continuación, a detallar todos los bienes y deudas constitutivos de la herencia.

Asimismo, se refiere que dentro de los bienes incluidos en el patrimonio de la causante se encontraban una serie de bienes inmuebles que ésta había recibido de su padre (**D. FTF**) y de su madre (**Dª. PRA**) sujetos a institución (fideicomiso) descrita, en los respectivos testamentos, del mismo modo, otorgándole, no obstante, facultades de disposición y enajenación sobre los referidos bienes.

En definitiva, el sujeto pasivo detalla que *“(...) el caudal hereditario bruto asciende a 3.454.172,58 EUROS, los gastos y deudas deducibles ascienden a 10.984, el ajuar doméstico es de 103.625,18 euros, por lo que:*

- > Caudal hereditario neto asciende a 3.546.813,76 euros.
- > Participación del contribuyente: 1.773.406,88 euros.
- > Seguro de vida: 24.720 euros.

*Las reducciones a las que tiene derecho **D. JFTP** son:*

- > Reducción por parentesco: 9.000 euros.
- > Reducción por actividad empresarial: 1.219.324,98 euros.
- > BASE LIQUIDABLE: 569.801,90 EUROS.

*Que junto al presente escrito se adjunta e ingresan el modelo 650 de autoliquidación del Impuesto de Sucesiones (número de referencia 8540159503723) con un importe a ingresar de 200.653,36 euros, el modelo 652 de autoliquidación del seguro de vida (número de referencia 8840019500803) con un importe a ingresar de 1.954,28 euros y el modelo 660 de declaración de sucesiones (número de referencia 8740471608).*

*La totalidad de bienes inmuebles de los que era titular la causante eran bienes afectos a su actividad económica, cumpliendo los requisitos que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exige en su artículo 25.2 (...).*

Como consecuencia de ello, los herederos (...) tienen derecho a la reducción del 95% establecida en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

## Segundo.

El 10 de noviembre de 2006 la Dirección Territorial de Barcelona de la Dirección General de Tributos del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalitat de Cataluña emite diferentes propuestas de liquidación provisional a cargo de **D. JFTP** en relación al tributo y hechos referidos.

Todas las referidas propuestas de regularización aparecen motivadas en un escrito único en el que la Oficina Gestora detalla las circunstancias básicas del expediente. Así, se expone que el 5 de diciembre de 1962 falleció **D<sup>a</sup>. PRA** - madre de la causante, **D<sup>a</sup>. NTR** - habiendo establecido, en su testamento, un fideicomiso en sustitución a favor de sus hijos sobre una finca sita en Sabadell; asimismo, se deja constancia de que el 24 de abril de 1966 falleció **D. FTF** - padre de la causante - habiendo, también, dispuesto unos fideicomisos en sustitución a favor de sus hijos sobre unas fincas situadas en Sabadell. En ambos casos, además, dichos fideicomisos se establecieron con una cláusula de sustitución de los fiduciarios originales por los nietos de quienes los instituyeron.

En aplicación de la normativa tributaria vigente, la Oficina Gestora concluye que, en este caso, no existe una sola herencia sujeta al Impuesto sino que se trata de tres herencias a liquidar de forma independiente.

1) La correspondiente al obligado tributario como heredero directo de **D<sup>a</sup>. NTR**, formada por la totalidad de bienes y derechos que eran de plena propiedad de la causante que se han valorado, a estos efectos, en 887.172,63 €, fijándose la Base Imponible del sujeto pasivo en 476.121,81 € una vez considerada la adición del ajuar doméstico, los seguros de vida y deducidas las deudas correspondientes. Por ello, resulta una Base Liquidable de 467.121,81 € (tras considerar la reducción por parentesco de 9.000 €), resultando una cuantía propuesta a ingresar de 153.573,17 €, tras considerar el importe efectivamente autoliquidado por el Seguro de Vida (1.954,28 €).

2) La derivada de los bienes sobre los que estaban establecidos los fideicomisos en sustitución dispuestos por **D. FTF**. Concretamente, son unos bienes inmuebles valorados en 1.642.767,28 € que suponen, una vez considerado el ajuar doméstico a añadir, una Base Imponible para el sujeto pasivo de 846.025,15 €, una Base Liquidable de 828.025,15 € (tras considerar una reducción de 18.000 €) y de la que resulta una cuantía a ingresar de 156.191,30 €, una vez deducida la cuantía (47.080,19 €) por exceso de ingreso;

3) La derivada del inmueble sobre el que estaba establecido el fideicomiso en sustitución dispuesto por **D<sup>a</sup>. PRA**. Concretamente, se trata de un bien valorado en 924.232,65 € que supone, una vez considerado el ajuar doméstico a añadir, una Base Imponible para el sujeto pasivo de 475.979,81 €, una Base Liquidable de 457.979,81 € (tras considerar una reducción de 18.000 €) y de la que resulta una cuantía a ingresar de 95.287,57 €.

Todos estos actos constan notificados a **D. JFTP** el 20 de noviembre de 2006.

## Tercero.

El 5 de diciembre de 2006 el interesado presenta escrito de alegaciones manifestando su disconformidad con las propuestas de liquidación referidas a su abuela, **D<sup>a</sup>.PRA**, por importe de 95.287,57 € y a su abuelo, **D. FTF**, por importe de 156.191,30 €. Reconociendo que éstos, en sus respectivos testamentos, designaron como herederos universales a sus hijos (**D<sup>a</sup>. P.**, **D. J.** y **D<sup>a</sup>. N..TR**), instituyendo una serie de fideicomisos sobre determinados bienes inmuebles en su favor y que para el caso de **D<sup>a</sup>. NTR** dispusieron su sustitución por sus hijos y, en su defecto, por sus sobrinos, entiende que debe destacarse que a aquélla le otorgaron la facultad de disposición, durante la vigencia del fideicomiso, de enajenar y disponer de todos o algunos de los bienes o derechos procedentes de la herencia de los testadores para mejorar el patrimonio (de hecho, indica que **D<sup>a</sup>. N...** constituyó una comunidad de bienes con el fin de explotar la actividad económica de arrendamiento de los inmuebles que habían recibido en herencia de sus padres, cumpliendo todos los requisitos establecidos por la ley para constituir actividad económica, esto es, contar con un trabajador contratado a jornada completa y con un local en el que se ejercía la actividad).

En este sentido, considera el sujeto pasivo que fallecida **D<sup>a</sup>. N...** y habiendo aceptado su herencia, es correcto considerar que la decisión de continuar con dicha actividad económica de arrendamiento de inmuebles, tomada por él y por su hermano (el otro heredero de **D<sup>a</sup>. N...**) ha de dar lugar a que se reconozca la procedencia de aplicar, a efectos de la liquidación del gravamen sucesorio, la reducción establecida en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones para los bienes afectos a la referida actividad pues no puede admitirse como correcto el criterio administrativo de considerar que, en realidad, existen tres liquidaciones tributarias diferentes por existir tres causantes distintos (y, en consecuencia, no aplicar el beneficio en cuanto a los inmuebles procedentes de **D. FTF** y **D<sup>a</sup>. PRA** al no haber estado afectos, hasta el fallecimiento de éstos, a actividad económica alguna).

**Cuarto.**

Desestimando íntegramente las referidas alegaciones, la Oficina Gestora adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios, confirmando el planteamiento de las propuestas previas y fijando como cuantías a ingresar los importes referidos:

- Liquidación 003547.0.06/020, por 156.191,30 €;
- Liquidación 003547.0.06/030, por 95.287,57 €.

**Quinto.**

Tras recibir la notificación de dichos actos, el 27 de febrero de 2007 D. JFTP interpone contra ellas sendas reclamaciones económico - administrativas ante el Tribunal Regional de Cataluña alegando, fundamentalmente, la nulidad de haber girado 3 liquidaciones distintas en relación al fallecimiento de D<sup>a</sup>. NTR, por cuanto D<sup>a</sup>. PRA, fallecida en 1962, transmitió la propiedad de sus bienes a D<sup>a</sup>. N... instituyéndola fideicomisaria de residuo. Dado que lo que se estableció, por D<sup>a</sup>. PRA, fue un "fideicomiso de residuo" (modalidad de sustitución fideicomisaria en la que se concede al heredero fiduciario el poder de disposición sobre los bienes con la obligación de restituir o transmitir al heredero fideicomisario aquellos bienes del causante de los que no haya dispuesto) no puede negarse que D<sup>a</sup>. NTR fue, hasta su fallecimiento, la propietaria de los bienes objeto del fideicomiso por lo que debe tenérsela en cuenta a la hora de gravar la transmisión de los bienes (de ella a sus herederos) permitiendo, por ello, considerar la aplicación de la reducción del 95% sobre el valor de los bienes afectos a la actividad económica de arrendamiento desarrollada. Con carácter subsidiario, entiende que si la Administración toma en cuenta el fallecimiento de los iniciales fideicomitentes para gravar la transmisión de bienes, debería aplicar la normativa tributaria vigente en la fecha de fallecimiento del fideicomitente.

**Sexto.**

El 29 de septiembre de 2011, el Tribunal Regional de Cataluña acuerda la desestimación de ambas reclamaciones, tramitadas con RG 08/03114/2007 y RG 08/03115/2007.

El Tribunal Regional parte de considerar que, según la documentación del expediente, con el fallecimiento de D<sup>a</sup>. NTR, acaecido el 19 de marzo de 2006, sus herederos (entre ellos, el reclamante) reciben bienes que pueden clasificarse en dos grupos: por un lado, los que reciben directamente de la causante (su tía) como herencia y, por otro lado, los adquiridos como consecuencia de la "purificación de la sustitución fideicomisaria de residuo otorgada en testamento por sus abuelos, Don FTF y Doña PRA, fallecidos el 24 de abril de 1966 y el 5 de diciembre de 1962, respectivamente, habiendo sido heredera fiduciaria de los mismos la finada Sra. NTR".

Así, tras analizar la figura del "fideicomiso de residuo", regulada expresamente en los artículos 243 y ss del Código de sucesiones por causa de muerte en el Derecho civil de Cataluña, concluye que, en ella, los herederos fideicomisarios heredan del fideicomitente, no del fiduciario (cita, en su apoyo, Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil núm.961/1996, de 22 noviembre y núm. 773/1994, de 22 de julio) por lo que, en el caso planteado, entiende "(...) *sin lugar a dudas, que son tres las liquidaciones a practicar por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, puesto que son tres las adquisiciones hereditarias que acontecen, sin comunicación entre las mismas a pesar de haber resultado ser también herederos legales de la heredera fiduciaria. Eso es, la correspondiente a los bienes adquiridos directamente de su tía Sra. NTR y las relativas a los bienes dejados en su día por los abuelos Don FTF y Doña PRA, no dispuestos en vida por la fiduciaria, Sra. NTR*".

Desde el punto de vista de su tributación, el Tribunal Regional analiza la figura del "fideicomiso de residuo" en aplicación del artículo 35.4 del Texto Refundido aprobado por el Decreto 1018/67, de 6 de abril, del artículo 33.5 del Reglamento de Derechos Reales de 1959 (vigente en el momento del óbito de los abuelos del sujeto pasivo), según los cuales se establecía una regla de tributación básica: el fideicomisario ha de satisfacer el impuesto correspondiente al "entrar en posesión de los bienes" (en la actualidad, dicha regla está contenida en el artículo 54.4 RD 1629/1991 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Esta regla, además, resulta plenamente congruente con el artículo 9 del Texto Refundido aprobado por el Decreto 1018/67 de 6 de abril (reiterado por el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 47.3 de su Reglamento) que establece que "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a esta fecha para determinar el valor de los bienes y aplicar los tipos de tributación".

Según el Tribunal Regional, de lo anterior y del resto de normas reguladoras de la figura referida contenidas tanto en el Texto Refundido de 1967 como en el Reglamento del Impuesto de 1991, "(...) se infiere que el devengo del impuesto se produce en el momento del fallecimiento del fiduciario, 19 de marzo de 2006 en el presente caso, y que se debe liquidar atendiendo a esta fecha para determinar el valor de los bienes y aplicar los

*tipos de tributación, es decir, la ley en vigor en el momento de la purificación del fideicomiso, no la vigente en la fecha del fallecimiento del fideicomitente como subsidiariamente plantea el recurrente. Así lo ha entendido la oficina gestora, puesto que puede apreciarse en las liquidaciones practicadas la aplicación del tipo impositivo vigente en 2006, así como la reducción por parentesco con los causantes, descendientes (Grupo 11), por lo que deben desestimarse todas las pretensiones formuladas en este sentido por no plantear tampoco duda alguna al respecto”.*

En lo que respecta a la pretensión de que se tenga en cuenta la reducción (95%) sobre el valor de los bienes que, siendo objeto del fideicomiso, habían sido integrados por la heredera fiduciaria, ahora causante, en una comunidad de bienes con actividad empresarial (hecho no discutido por la oficina gestora), recogida - a efectos del análisis de un tributo devengado en 2006 - en el artículo 2.1.d) de la ley 21/2001, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de medidas fiscales y administrativas, el Tribunal Regional entiende que debe resaltarse, a estos efectos, que los fideicomisarios (el reclamante y su hermano) no reciben los bienes objeto del fideicomiso de D<sup>a</sup>. NTR (la causante y quien venía ejerciendo la actividad económica por la que se pretende la reducción) sino de los, en su momento, fideicomitentes (Don FTF y Doña PRA). Por ello, se concluye que no procede la aplicación de tal beneficio fiscal sobre los bienes referidos porque, además, la empresa familiar / actividad económica de arrendamiento *“(…) no existía en el momento del fallecimiento de los fideicomitentes, quienes, por el contrario, dejaron gravados con el fideicomiso de residuo una serie de bienes inmuebles, pero no una actividad económica”.*

### **Séptimo.**

Recibida la notificación de dicha resolución (el 21 de octubre de 2011), **D. JFTP** promueve contra ella, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada el 21 de noviembre de 2011.

Refiere, en primer lugar, la improcedencia de las liquidaciones giradas por adolecer de la motivación suficiente. En este sentido, considera que la fundamentación legal en que se ampara la Generalitat de Catalunya (el artículo 213 del Código de Sucesiones de Catalunya) debe rechazarse pues *“(…) es un precepto que sólo hace referencia a un fiduciario que actúa como mero gestor o administrador de los bienes pero sin facultad de disposición sobre los mismos”.* El “fideicomiso de residuo”, como es el del caso, está regulado en los artículos 243 y 244 del mismo Código, los cuales describen en qué consiste esta figura y las consecuencias que de ella se derivan, también a efectos tributarios. Por otra parte, según el interesado, otro defecto de motivación de las liquidaciones proviene del hecho de que la Administración ha aplicado normas tributarias (el RD 1629/1991) que aún no estaban vigentes cuando se realizó el hecho imponible que ahora trata de gravar, pues si *“(…) toma en cuenta el fallecimiento del fideicomitente (causante inicial) para gravar la transmisión de bienes de éste al fideicomisario (aquí recurrente), debería aplicar la normativa tributaria vigente en la fecha de fallecimiento del fideicomitente”*, en este caso, el Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1958.

A continuación, el recurrente se reafirma en considerar que, en el caso del “fideicomiso de residuo” el causante, a efectos fiscales, no puede ser otro que el fiduciario, en este caso D<sup>a</sup>. NTR, aunque, desde el punto de vista civil, deba considerarse que los herederos fideicomisarios heredan directamente del fideicomitente. Y entiende que es así porque *“(…) la normativa fiscal le obliga a tributar por adquirir el pleno dominio, por lo que el fiduciario se convierte en el causante de la sucesión abierta a favor del fideicomisario. Y ello es así, no sólo por haber sido adquirente del pleno dominio, sino porque además, sólo con su fallecimiento (y no antes) se causa la sucesión (y por tanto, se convierte en causante) a favor del fideicomisario”.* Además, debe tenerse siempre presente que, bajo esta modalidad de sustitución fideicomisaria, la posición jurídica del fiduciario es la de ser propietario de los bienes fideicomitados y no un mero usufructuario (titular de un mero derecho sobre cosa ajena). En este sentido, cobra importancia lo que dispone el artículo 26.d) Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones, cuando establece, al analizar usufructos y otras instituciones, que *“Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que en su caso proceda”.* En definitiva, en base a ello, el recurrente considera que *“Si los fideicomisarios son herederos de la fiduciaria a efectos fiscales esto significa que la Administración debió realizar una sola liquidación de Doña D<sup>a</sup>. NTR a sus sobrinos y no tres liquidaciones incluyendo a los fideicomitentes ya que, insistimos, a efectos fiscales, la fiduciaria ya había adquirido el pleno dominio cuando heredó de sus padres”.*

Asimismo, el recurrente insiste en que debe reconocerse de aplicación la reducción referida por los bienes inmuebles transmitidos en la herencia afectos a la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles que venía desarrollando la causante hasta su fallecimiento, aunque se trate de los bienes adquiridos, en un primer momento, por D<sup>a</sup>. NTR (la causante), en herencia de sus padres, y abuelos del aquí recurrente, y con sustitución fideicomisaria a su favor. Dado que lo dispuesto por D<sup>a</sup>. PRA y D. FTF a favor de D<sup>a</sup>. NTR fue un “fideicomiso de residuo” (le otorgaron la facultad de disposición para una serie de bienes inmuebles disponiendo que le sustituiría para después de su muerte por sus hijos; en defecto de éstos, por sus hermanos y en caso de que éstos la

premurieran, por sus sobrinos) y que D<sup>a</sup>. N... no transmitió dichos inmuebles sino que los mantuvo en su propiedad – ejerciendo, con ellos, una actividad económica de arrendamiento que cumplía con todos y cada uno de los requisitos establecidos en la ley para la aplicación de la reducción del 95 por ciento en la base imponible del Impuesto de Sucesiones – la conclusión no puede ser distinta a la pretendida: es procedente aplicar el beneficio sobre el valor de dichos inmuebles a efectos de la regularización del tributo con que quedaba gravada la herencia recibida por el recurrente. Y es que, en este caso, D<sup>a</sup>. NTR, como fiduciaria, no puede considerarse, como ya se ha dicho, un mero intermediario entre los fideicomitentes (D. FTF y D<sup>a</sup>. PRA) y los fideicomisarios (el aquí recurrente y su hermano), así como tampoco puede ser tratada como una mera depositaria de los bienes pues los adquirió, en su momento (al aceptar la herencia de sus padres), con pleno dominio, pudiendo disponer de ellos según sus necesidades y decisiones.

Además, expone que los inmuebles que recibió la causante ya estaban, en ese momento, alquilados (ya constituían una actividad económica de arrendamiento de inmuebles) lo que se acredita con la aportación de una carta, de 29 de octubre de 1963, enviada por quien era la arrendataria al entonces arrendador, **D. FTF**. En este sentido, según la parte recurrente, D<sup>a</sup>. NTR, únicamente, continuó con la explotación de dicha actividad de arrendamiento (constituyendo una Comunidad de Bienes respecto de los inmuebles que había recibido en herencia de su padre y de forma individual respecto de los inmuebles recibidos de su madre) cumpliendo todos los requisitos establecidos por la ley vigente en ese momento para que ello pudiera considerarse, a efectos tributarios, una actividad económica.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución dictada por el Tribunal Regional de Cataluña, objeto del presente recurso.

### Segundo.

Las sustituciones hereditarias pueden ser definidas como aquellas disposiciones testamentarias por la que el testador llama a un tercero a la herencia o legado, en defecto de otra persona o después de ella. La regulación jurídica de las sustituciones hereditarias en el derecho común viene establecida en la **sección 3.ª del Título III del Libro III del Código Civil**, abarcando los **artículos 774 a 789**. El marco jurídico descrito contempla distintas figuras (la sustitución vulgar o simple; la sustitución pupilar ...) siendo una de ellas la sustitución fideicomisaria.

Ciertamente, el Código Civil ofrece una aproximación inicial poco definida del concepto de sustitución fideicomisaria. Así, el **artículo 781** establece que la sustitución fideicomisaria consiste en encargar al heredero que conserve y transmita a un tercero el todo o parte de la herencia, pero no aclara si el tercero contemplado en dicha fase es también heredero y, en cierto modo, insinúa que la eficacia de la sustitución depende del encargo hecho por el testador al primer llamado, cuando verdaderamente la designación de ambos herederos sucesivos la lleva a cabo el propio testador o fideicomitente. De esta forma, ambos (fiduciario y fideicomisario) son herederos del testador, aunque lo sean de forma sucesiva en el tiempo, quedando obligado el primero de ellos a conservar los bienes hereditarios a favor del segundo (forma normal de fideicomiso) o teniendo dispensa de dicha obligación, total o parcial (en el "fideicomiso de residuo"). En todo caso, el fideicomisario adquiere la expectativa de su derecho a la herencia cuando muere el testador fideicomitente (incluso, salvo disposición en contra, aunque muera antes que el fiduciario, transmite tal expectativa a sus herederos, que entonces recibirán la herencia después de éste).

Asimismo, respecto al momento en el que se produce el derecho del fideicomisario se distingue según el fideicomiso se constituya puro o a término, o con algún tipo de condición, produciéndose el derecho del fideicomisario en el primer caso con el mero fallecimiento del fideicomitente o la llegada al término dispuesto, y en el segundo caso, cuando se cumpla dicha condición.

En el ámbito del derecho civil catalán, el fideicomiso de residuo venía regulado al tiempo de producirse el hecho imponible en la Ley 40/1991 de 30 de Diciembre de acuerdo con lo dispuesto en su Disposición Transitoria Novena: *"Se aplicarán las normas del presente Código relativas a los efectos del fideicomiso mientras esté pendiente, también por lo que respecta a la cuarta trebeliánica,, incluso a los fideicomisos pendientes en el momento de su entrada en vigor, a pesar de que el causante haya fallecido antes."*

Dicha Ley disponía en su artículo 243: que *"En el fideicomiso de residuo el fiduciario, sea a plazo o condicional, resulta facultado por el testador para disponer de la herencia o del legado fideicomitados, porque así lo autoriza expresamente, o porque establece que aquellos bienes de los cuales no haya dispuesto el fiduciario hagan trámite al fideicomisario."*

También existe fideicomiso de residuo cuando el testador concreta la sustitución fideicomisaria a los demás bienes que el heredero o el legatario conserven al tiempo de deferirse el fideicomiso, por no haber dispuesto de ellos.

*No existirá fideicomiso de residuo, aunque se emplee esta denominación, si el heredero o el legatario resultan expresamente autorizados por el testador para disponer libremente de los bienes de la herencia o legado por actos entre vivos y por causa de muerte, designando para después de fallecer aquéllos a un sustituto o sustitutos. En este caso se considerará ordenada una sustitución preventiva de residuo.”*

A la vista de las disposiciones testamentarias de los fideicomitentes se deduce que nos encontramos ante una institución del tipo “*de eo quod supererit*” -al estar condicionadas las facultades dispositivas a las necesidades del fiduciario-, y además, produciéndose el llamamiento del fideicomisario bajo condición “*si sine liberis decessit*”, es decir, para el supuesto de no tener descendencia la heredera fiduciaria.

### **Tercero.**

Sentado lo anterior, procede aquí analizar el tratamiento desde el punto de vista tributario del denominado “fideicomiso de residuo”, y en especial el regulado en el Derecho civil de Cataluña. Aunque no hay una absoluta conformidad en la doctrina en considerarlo como una modalidad de sustitución fideicomisaria (al faltar la obligación de conservar los bienes de la herencia y transmitirlos a su muerte) lo cierto es que pueden apreciarse notas comunes a ambas figuras, así como ciertas diferencias. En este sentido, parece relevante citar la **Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 17 de septiembre de 2003**, en la que se expone que “*en la sustitución fideicomisaria con obligación de conservar, existen dos llamamientos al mismo objeto, cada uno de los cuales opera como restricción del contenido del otro; el segundo llamamiento tiene todo el contenido y alcance potencial del llamamiento único, con una sola diferencia: que su plena operatividad se difiere al previo desenvolvimiento, en un periodo incierto pero de conclusión cierta, de un primer llamamiento. En tales condiciones cabe concluir que, a menos que hubiera otras particularidades en el testamento que lo pusieran en entredicho, ese llamamiento “para después de”, es como la punta de un iceberg, la parte exteriorizada de una voluntad más amplia e inescindible que abarcaría tanto ese llamamiento como el llamamiento en defecto. No se desborda, pues, el ámbito de la actividad estrictamente interpretativa cuando se afirma que la voluntad presunta del testador para el caso no expresamente contemplado de ineficacia del primer llamamiento, es, inequívocamente, el desenvolvimiento inmediato del segundo llamamiento.*

*No obstante, en el llamamiento al residuo, las cosas no ocurren del mismo modo; hay un primer llamamiento pleno, total, e ilimitado en vida del beneficiario; el primer llamado es un heredero completo en el tiempo y en las facultades que adquiere, con una sola restricción que operará después de su muerte; la herencia fideicomitada (o el patrimonio fideicomitado ya liquidado, si se aceptó a beneficio de inventario) se integra plenamente en el patrimonio del primer llamado y pasa a responder de las deudas de este como los demás bienes que integran hasta ese momento dicho patrimonio, sin ninguna relación de preferencia entre unos y otros, y esta responsabilidad persiste al fallecimiento de ese primer llamado; el llamamiento al residuo en modo alguno limita en vida las facultades del primer llamado, que es dueño pleno y con plenas facultades de disposición intervivos. Ese llamamiento al residuo lo único que implica es que una vez fallecido el primer llamado y liquidadas sus deudas, los bienes que procedan del fideicomitente, quedan sustraídos a la ley que regulará la sucesión del primer llamado, y seguirán el orden sucesorio predeterminado por el fideicomitente (...).”*

En el derecho especial de Cataluña se recoge asimismo este criterio ya que el artículo 182 de la entonces aplicable Ley 40/1991 se aclaraba que: “*En la sustitución fideicomisaria, el fiduciario adquirirá la herencia o el legado con el gravamen de que, finalizado el plazo o cumplida la condición, haga tránsito al fideicomisario la totalidad o la cuota fideicomitada de la herencia o el legado.*” Es decir que se contempla al patrimonio fideicomitado como perteneciente al fiduciario, pero con la carga o limitación dispositiva.

### **Cuarto.**

El tratamiento de la sustitución fideicomisaria, en general, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se halla en el **artículo 53.3 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD) que dispone:

*“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”.*

El tratamiento fiscal de esta figura es pues coherente con su naturaleza jurídica, por lo que la tributación en pleno dominio no es sino el reflejo a efectos tributarios de la condición de propietario que le corresponde al heredero fiduciario, si bien con las facultades dispositivas limitadas tal y como se dispuso en este caso por los fideicomitentes; por ello, en modo alguno, a efectos del gravamen del Impuesto sobre Sucesiones devengado con el fallecimiento de D<sup>a</sup>. Nuria, podían ser considerados “causantes” quienes fueron los fideicomitentes. No hay que olvidar que para los herederos fideicomisarios la delación (es decir, el ofrecimiento de la herencia para su aceptación o renuncia) se produce en el momento del fallecimiento del fiduciario: *“Vencido el plazo o cumplida la condición, tendrá lugar la delación del fideicomiso a favor del fideicomisario que no haya renunciado antes a su derecho. Para adquirir la herencia o el legado fideicomitados no será necesaria la aceptación del fideicomisario, pero éste, hasta que los acepte expresa o tácitamente, podrá renunciarlos.”* (Art. 235 Ley 40/1991).

Será ese momento en el que se produce el desplazamiento patrimonial “mortis causa”, como se establecía en el artículo 236 de la citada Ley: *“La delación a favor del fideicomisario le atribuye la condición de heredero o de legatario y con este carácter hace suya la herencia o el legado o una cuota de ellos, según el contenido de bienes y derechos al tiempo de abrirse la sucesión del fideicomitente, con aplicación del principio de subrogación real. Así deberán entregarse al fideicomisario aquellos bienes que el fiduciario hubiera adquirido por compra con dinero procedente de la herencia fideicomitada.”*

A todo lo anterior habría que añadir además que nos encontramos ante una institución fideicomisaria sometida a condición (*si sine liberis decessit*) en cuyo caso los fideicomisarios sólo adquieren su derecho al cumplirse ésta (que no consten descendientes de la heredera fiduciaria en el momento de su fallecimiento).

#### **Quinto.**

Por tanto, si bien el fideicomisario al deber su llamamiento a la voluntad del fideicomitente, “sucede” a éste, como declara el vigente Código Civil de Cataluña en su artículo 426,1,2, (y de ahí que el grado de parentesco a computar sea el existente entre fideicomitente y fideicomisario; art 53 RIS), ello no impide contemplar que el patrimonio residual es objeto de transmisión mortis causa con ocasión del fallecimiento de heredero fiduciario, siendo en ese momento cuando se produce el incremento patrimonial en el favorecido que constituye a la postre el hecho imponible definido en el art. 1 de la Ley 29/1987.

Por todo ello, a efectos fiscales, el elemento temporal a considerar es el del fallecimiento del fiduciario; es en ese momento en el que se produce el hecho imponible del impuesto, y será en ese momento, cuando debe determinarse la base a computar (residuo), importe que deberá agregarse al resto de los bienes adquiridos del fiduciario, cuando, como ocurren en este caso, coincide en la misma persona la condición de heredero ordinario y fideicomisario. Asimismo, habida cuenta de la finalidad perseguida por la reducción por empresa (favorecer la continuidad de la empresa), será en ese momento donde deba examinarse si dicha continuidad junto a los demás requisitos se cumple respecto al fiduciario, cuando ha sido éste el que venía desarrollando la actividad empresarial, tanto porque ya lo viniera desarrollando el fideicomitente, como si fue iniciada por el fiduciario, como ocurre en este caso.

En base a lo anterior, este Tribunal Central entiende improcedente e injustificada la práctica de distintas liquidaciones al distinguir entre los bienes dispuestos por la causante y los instituidos mediante fideicomiso. La Administración debió realizar una única liquidación, debiendo, además, aplicar las reglas de liquidación en las condiciones establecidas en la normativa reguladora del tributo, incluida la regla contenida en el art 53,3 del Reglamento que deberá aplicarse de forma proporcional, e incluyendo asimismo lo relativo a la reducción del **artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** sin establecer distinción alguna entre los bienes deferidos por el fallecimiento de Doña Nuria. Por tanto, si a la fecha de fallecimiento de Doña Nuria Turull, la actividad económica que ésta venía desarrollando cumplía todos y cada uno de los requisitos establecidos en la normativa del gravamen sucesorio para acceder al beneficio fiscal y los bienes objeto del fideicomiso estaban afectos a la actividad (cuestión sobre la que la Administración no ha planteado controversia), el beneficio, a efectos de las regularizaciones a practicar a los herederos, resultaría plenamente aplicable.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el Recurso de Alzada interpuesto por **D. JFTP**, contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Cataluña por la que se desestiman las reclamaciones (RG 08/05316/2007 y RG 08/05317/2007) €,

#### **ACUERDA:**

**Estimarlo**, acordando la anulación de la resolución impugnada y de las liquidaciones impugnadas, de acuerdo con los fundamentos de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.