

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066653

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 135/2017, de 13 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 218/2014

SUMARIO:

ISD. Devengo. *Adquisiciones mortis causa. Adquisición mortis causa de bienes que forman parte de un trust.* A diferencia del Derecho anglosajón, en nuestro Derecho, debe estarse al valor del bien en el momento del fallecimiento del causante -momento del devengo del Impuesto-, no al de la efectiva realización del valor del bien adquirido que, en este caso, ha sido vendido por un precio inferior al esperado, pero que, en otras ocasiones, puede enajenarse por un precio superior. Así, es correcto que la Administración, por lo tanto, esté al valor inicialmente declarado -art. 108.4 de la LGT-, pues la venta posterior por un precio inferior, no significa que el bien no tuviese ese valor a la fecha del fallecimiento del causante, sin que en ningún caso pueda hablarse de «error» en la declaración inicial. [Vid., en el mismo sentido, consulta DGT, de 30-10-2008, n.º V1991/2008 (NFC031151)].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 24.

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217 y 281.

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000218 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02790/2014

Demandante: Trinidad

Procurador: CONCEPCIÓN GUASP FERRER

Letrado: JOSÉ MIGUEL HERNÁNDEZ GIL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D.ª CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D.ª TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a trece de marzo de dos mil diecisiete.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 218/2014 seguido a instancia de D.ª Trinidad, que comparece representada por el Procurador D.ª Concepción Guasp Ferres y asistido por el Letrado D. José Miguel Hernández Gil, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central presunta, siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 144.345,38 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 5 de febrero de 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución presunta del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 31 de octubre de 2014. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 11 de diciembre de 2014.

Tercero.

Se practicó la prueba solicitada. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 2 de marzo de 2017.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Son hechos relevantes:

1. El 3 de octubre de 2008 D.ª Trinidad y otros presentaron en la delegación de la AATD de Madrid manifestación de herencia de D.ª Maribel.

Según se indicaba en la misma la Sra. Maribel , residente en el Reino Unido, falleció el 4 de octubre de 2007, habiendo otorgado testamento.

Conforme a dicho testamento, la causante nombraba dos " albaceas y fideicomisarios -"excutors and trustees"- .

Según la traducción aportada, la fallecida " dejó todos mis bienes, tanto inmuebles como inmuebles, de todo tipo y en todo lugar, y todos los bienes sobre los que tenga en el momento de mi fallecimiento cualquier poder general de designación o disposición excepto los bienes dispuestos de otra forma en este Testamento o en cualquier Codicilo del mismo a mis Fideicomisarios para....". Añadiendo que, salvo que se acordase otra cosa, procedía que vendiesen sus bienes, tanto muebles como inmuebles, o los convirtiesen en dinero con " plena facultad a su discreción para aplazar dicha venta, retirada y conversión sin que sean responsables de las pérdidas". Con cargo a dicho efectivo debía abonar los gastos y deudas funerarios, testamentarios, etc; Los tributos tasas y demás impuestos; y los legados y rentas vitalicias concedidas por el testamento.

Dejó, en lo que nos interesa, 1000 libras a D^a Blanca y, en caso de premoriencia a D^a Trinidad ; 1000 libras a D^a Melisa y, en caso de premoriencia, a D^a Trinidad ; 100 Libras a D. Apolonio , en caso de premoriencia de su esposa Anna 10.000 libras y a D. Ezequiel , 5.000 libras, en caso de premoriencia de su esposa Benita .

Se dispone, además, que los fideicomisarios conservarán el remanente hereditario en régimen de fideicomiso (trust) y lo dividirán en 100 cuotas iguales y las conservarán en régimen de fideicomiso sujetas a los siguientes fideicomisos: 65 cuotas iguales para D^a Trinidad ; 10 para D. Plácido , 10 para el hermano de la causante.

2. El 21 de agosto de 2012 se presentó nuevo escrito por D^a. Trinidad y D. Plácido . En el se indicaba, en esencia, que hasta 2009 los albaceas no ejecutaron lo ordenado en el testamento y cuando lo hicieron, la suma obtenida era inferior a la inicialmente declarada. Así, D^a Trinidad no heredó 371.185,65 €, sino 272.096,40 €; y D. Plácido , no heredó 59.090,10 €, sino 40.668,01 €. Se acreditaba el pago del impuesto de sucesiones en el Reino Unido.

3. La Administración sostiene que el valor de mercado de los bienes a los que debe estarse es al que tuviesen en el momento del devengo y no cuando se reciben las cantidades derivas de la liquidación de la herencia. Por lo tanto, debía estarse al valor estimado de la declaración presentada y no al valor indicado en el segundo de los escritos. Operando la presunción del art 108.4 de la LGT en cuanto al valor declarado.

En opinión de la Administración " no es válido para justificar la rectificación de lo declarado el hecho de que el precio de venta obtenido, dos años después del fallecimiento del causante fuera inferior al estimado, puesto que no prueba que la valoración a fecha de devengo fuera errónea". Añadiendo que los gastos incurridos como consecuencia de la Administración del caudal hasta que se efectúa la venta, que se generan con posterioridad al devengo, no se encuentran entre los que según la normativa del impuesto pueden deducirse para determinar el caudal hereditario neto.

Se razona, por último, además la Resolución que " la figura del trust no está reconocida en el ordenamiento jurídico español, por lo que las relaciones entre el causante y los beneficiarios de la herencia a través del trust se consideran realizadas directamente entre unos y otros".

Segundo.

La demanda se fundamenta en dos motivos. El primero viene a sostener que debe estarse al valor no del bien en el momento del fallecimiento del causante; sino al valor del " producto obtenido " de la liquidación de bienes o derechos. Sostiene que en el testamento no estamos ante la figura del trust , sino ante la del executor y, con base a ello, viene a sostener que debe estarse al precio efectivamente recibido por la venta.

Para comprender el argumento del demandante debemos describir sucintamente los dos grandes sistemas de ejecución de la herencia. No sin antes indicar que el contenido del derecho extranjero " también será objeto de prueba" y deberá ser probado " en lo que respecta a su contenido en vigencia" - art 281 . 2 LEC -. Siendo la carga de la prueba de quien lo alega - art. 217 LEC -. En éste caso, la parte no aporta prueba alguna que respalde sus argumentos.

No obstante, puede decirse que existen, como hemos dicho, dos grandes sistemas de ejecución directa de la herencia: el sistema de base romana o de continuación de la personalidad y el sistema anglosajón o patrimonialista o de sucesión de bienes.

En el primero el heredero sucede al causante en su posición jurídica - successio- es decir, en sus derechos y obligaciones. Es el propio heredero el que responde de las obligaciones del causante -con excepción del supuesto

de herencia aceptada a beneficio de inventario- y, por ello, el que responde de las deudas hereditarias, así como quien se encarga de la administración, ejecución y liquidación del testamento. El albacea, que puede existir, no se establece como una figura necesaria en el sistema.

En el segundo, típico de los países del common law , se considera básica la realización de operaciones de liquidación del patrimonio hereditario y pago de las deudas, siendo la liquidación previa a la adquisición por parte de los beneficiarios. Simplificando, la herencia es el remanente de los bienes adquiridos por los beneficiarios. De aquí que sea necesaria la figura de un administrador - excutor- que liquide la herencia y proceda a su distribución entre los beneficiarios, de forma que cuando el mismo no ha sido nombrado, el mismo es realizado por los Tribunales - the court-. El administrador -figura análoga a nuestro albacea- es por ello la regla general.

Partiendo de esta idea se entiende el argumento de la recurrente, lo que viene a sostener es que nos encontramos ante un supuesto de designación de executors en el testamento y que los bienes se adquieren en el momento en que se les entregó el dinero, no antes, por aquellos. Lo que no es exactamente así, pues su condición de heredero tiene su origen en el testamento y nace con el fallecimiento del causante.

También conviene que hagamos referencia a la figura del trust . Se trata de una figura también típica del derecho anglosajón. No pretendemos describirla, pero puede decirse que lo típico de ella es que se produce un fraccionamiento de la propiedad del bien, entre el " dominium legitimun" del fiduciario que es un propietario forma - trustee -; y el "dominium naturale", que conserva el fiduciante o constituyente. El dominio del trustee es temporal y cesa cuando cumple el objetivo que le ha sido encomendado.

A la figura del trust se refiere la STS (Civil) de 30 de abril de 2008 (Rec. 1832/2001), que lógicamente ya tiene en cuenta el Convenio de la la Haya de 1 de julio de 1985 aplicable al trust y sostiene que " el trust constituye una figura por la que se establece una relación fiduciaria en la que una persona es el titular del derecho de propiedad sujeto a una obligación de equidad de mantener o usar la propiedad en beneficio de otra. Se puede constituir el trust tanto por acto "inter vivos" como "mortis causa". Se trata de un negocio jurídico ampliamente utilizado en los países del Common Law con diversas finalidades; pero resulta desconocida en derecho español, tanto material como internacional privado.....el término "trust" se refiere a las relaciones jurídicas creadas -por actos inter vivos o mortis causa- por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control de un "trustee" en interés de un beneficiario o con un fin determinado. El "trust" posee las características siguientes: a) Los bienes del "trust" constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del "trustee"; b) El título sobre los bienes del "trust" se establece en nombre del "trustee" o de otra persona por cuenta del "trustee"; c) El "trustee" tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del "trust" y las obligaciones particulares que la Ley le imponga" . Añadiendo la sentencia que " falto de prueba el contenido del derecho extranjero aplicable, ha de rechazarse la validez del "trust", desconocido en el derecho español" , no siendo además, dicha figura " compatible con nuestras normas de derecho sucesorio ".

Tercero.

En el caso de autos tiene razón el recurrente cuando indica que nos encontramos ante un testamento en el que se ha nombrado a dos executors pero, al mismo tiempo el documento hace referencia a un trust nombrando trustees a los executors. En la cláusula 6.1 se dice que " mis fideicomisarios conservarán mi remanente hereditario en régimen de fideicomiso (trust), y lo dividirán en cien cuotas iguales y conservarán dichas cuotas iguales en régimen de fideicomiso (trust) y sujetas a los siguientes fideicomisos respectivamente....".

Ahora bien, para la Sala, más que a los argumentos anteriores, debe estarse al momento de devengo del impuesto. Con arreglo a la regulación contenida en el art 24.1 de la Ley 29/1987 , " en las adquisiciones por causa de muerte.....el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante ..". En nuestra opinión a esa fecha debe estarse para determinar el valor de lo transmitido. En este sentido, la STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 6745/2009) razona que " debe diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes.En definitiva, el devengo del impuesto se produce en al fecha del fallecimiento del causante...".

En nuestro caso en el que la cláusula 3.1 se dispone que los executors/ trustees puede vender, retirar y convertir los bienes " con plena facultad a su discreción para aplazar dicha venta, retirada y conversión sin que sean responsables de las pérdidas". Si admitimos la tesis de los demandantes, la efectividad del impuesto quedaría a la voluntad de los trustees, pues el impuesto no se devengaría hasta cuando ellos considerasen oportuno y debería

estarse al valor del momento en el que ellos decidieran hacer efectiva la venta. Olvidando que los herederos tienen ya un derecho sobre los bienes declarado en el testamento que los executors/ trustees deben administrar, cumpliendo la voluntad del testador.

Lo lógico es, por ello, estar al momento del devengo del impuesto. En esta línea se ha pronunciado la Consulta Vinculante V1495/16, de 8 de abril. En la misma se razona que " acerca del tratamiento de los "trust" en nuestro sistema tributario, sobre la base de que tal figura no está reconocida por el ordenamiento jurídico español y de que, por tanto, a los efectos de dicho ordenamiento jurídico, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y sus destinatarios o beneficiarios a través del trust se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el "trust" no existiese (transparencia fiscal del "trust").....Por tanto, a los efectos del ordenamiento jurídico español, las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un trust y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre aportantes y beneficiarios". Lo que llevado al plano de las sucesiones implica que, como se razona en la Consulta Vinculante V1991/08 de 30 octubre , analizando un supuesto de trust, " en cuanto al devengo, el hecho imponible se entiende producido cuando fallece el causante, en este caso, la abuela de los consultantes" .

Interpretación que la Sala considera razonable y que implica la desestimación del motivo. Repárese en que esta interpretación garantiza seguridad jurídica a los beneficiarios , los cuales tributarán considerándose devengado el impuesto en el momento del fallecimiento del causante, cercenándose además, de éste modo, todo riesgo de planificación fiscal encaminada a diferir la tributación.

Debe estarse, por lo tanto, al valor del bien en el momento del fallecimiento del causante, no a la de efectiva realización del valor del bien que, en éste caso ha sido vendido por un precio inferior al esperado, pero que, en otras ocasiones, puede enajenarse por un precio superior. Siendo correcto que la Administración, por lo tanto, esté al valor inicialmente declarado - art 108.4 de la LGT -, pues la venta posterior por un precio inferior, no significa que el bien no tuviese ese valor a la fecha del fallecimiento del causante. Sin que en ningún caso pueda hablarse de " error " en la declaración inicial.

Repárese en que la autoliquidación presentada inicialmente valoró o tuvo en cuenta-folio 8 de la demanda- los legados atribuidos a los causahabientes y que lo que ha ocurrido es que lo obtenido por la venta de los bienes ha sido inferior al esperado. De hecho, en la p. 9 de la demanda se dice que se partió de las previsiones que habían hecho los abogados británicos que gestionaban las ventas, previsiones que no se cumplieron, pues " la libra había fluctuado a la baja, por lo que los herederos recibieron mucho menos importe de lo que inicialmente había previsto el albacea". Hechos de los que no puede inferirse que el valor de los bienes declarados en el momento del hecho causante hubiese sido erróneo.

El motivo se desestima.

Cuarto.

El siguiente motivo si debe ser estimado. Lo que pretende la demandante es que, sencillamente, se le aplique la doctrina contenida en la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12). No es necesario que nos extendamos en el contenido de esta sentencia, conocida por ambas partes, en todo caso conviene recordar que el TJUE declaró que " el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste" .

Precisamente, en aplicación de dicha sentencia, el legislador ha añadido la Disposición Adicional Segunda, a la Ley 29/1987 . Disposición que lleva por título: " Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014(asunto C- 127/ 12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado".

La Abogacía del Estado en la contestación a la demanda indica que reconoce y acta la sentencia, pero que no modifica el Acuerdo impugnado. La Sala no comparte dicha opinión, pues la norma adaptando la legislación española al fallo dispone que " en el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal

relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida".

Aspectos que, como se infiere de la lectura de la liquidación, sin duda por haberse girado antes del dictado de la STJUE, no han sido tenidas en cuenta por la Administración. Procede por ello estimar el recurso en los términos indicados, pues la liquidación girada lo fue con arreglo a una normativa contraria al Derecho de la Unión y lo único que pretende el recurrente es que se le gire una nueva liquidación en los términos en los que el propio legislador español ha entendido que procede adecuar la normativa española a lo establecido en la STJUE.

El motivo se estima.

Quinto.

Al estimarse en parte el motivo, cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar el parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D^a. Concepción Guasp Ferrer, en nombre y representación de D^a Trinidad , contra la Resolución presunta del TEAC, estimando el recurso en los términos y con el alcance descrito en el Fundamento de Derecho cuarto y con las consecuencias legales inherentes. . Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.