

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- Orden HFP/583/2023, de 7 de junio, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponde a las comunidades autónomas.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

- La normativa civil y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Antonio Martínez Lafuente
Abogado del Estado. Doctor en Derecho.....7

TEMAS FISCALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS46
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....46
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones54

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.....61
- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....61

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES NORMATIVAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES NORMATIVAS.....4

- Orden HFP/583/2023, de 7 de junio, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponde a las comunidades autónomas.....4

NOVEDADES NORMATIVAS

ORDEN HFP/583/2023, DE 7 DE JUNIO, POR LA QUE SE ELEVA A 50.000 EUROS EL LÍMITE EXENTO DE LA OBLIGACIÓN DE APORTAR GARANTÍAS EN LAS SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE DEUDAS DERIVADAS DE TRIBUTOS CEDIDOS CUYA GESTIÓN RECAUDATORIA CORRESPONDE A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

La Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, estableció el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponde a las Comunidades Autónomas en 30.000 euros.

Recientemente, la Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros, ha fijado el límite exento de la obligación de aportar garantías para la obtención del aplazamiento o fraccionamiento de deudas de derecho público gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos y organismos de la Hacienda Pública Estatal en 50.000 euros. Esta orden tiene como objeto mantener la finalidad última de la exención prevista, otorgando facilidades al obligado al pago para el cumplimiento de sus obligaciones de derecho público ante sus dificultades económico-financieras de carácter transitorio. Todo ello, teniendo en consideración el actual contexto económico derivado tanto de la invasión rusa de Ucrania como del choque de oferta que viene sufriendo la economía europea asociado a la escalada de los precios de la energía que han favorecido un incremento de precios que genera enormes dificultades en nuestras economías domésticas y sectores económicos, y sin olvidar que todavía perduran los efectos de la crisis pandémica ocasionada por la COVID-19.

Las mismas razones expuestas anteriormente, unidas a que el tiempo transcurrido desde la aprobación de la anterior Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, denota cierta obsolescencia del límite actualmente vigente, aconsejan establecer idéntico límite para la exención de la obligación de aportar garantías para la obtención de aplazamientos o fraccionamientos de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La recaudación de los tributos cedidos a que se refieren dichos artículos y, en particular, la concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago de los mismos, se regulará por la normativa estatal.

Por ello, mediante la presente orden, previa consulta a las Comunidades Autónomas afectadas se hace extensivo el límite de dispensa de garantías de 50.000 euros a las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de deudas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas.

Conforme a las razones expuestas se dicta esta orden, haciendo uso de las competencias conferidas en los artículos 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el apartado 1 de la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En su virtud, dispongo:

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

La presente orden será de aplicación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas derivadas de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, cuando corresponda a estas, por delegación del Estado, la recaudación de tales deudas.

Artículo 2. Exención de garantías.

No se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas a que se refiere el artículo anterior, cuando su importe en conjunto no exceda de 50.000 euros y se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.

A efectos de la determinación del importe de deuda señalado, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud, como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Las deudas acumulables serán aquellas que consten en las bases de datos del órgano de recaudación competente, sin que sea precisa la consulta a los demás órganos u organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de esta orden a efectos de determinar el conjunto de las mismas. No obstante, los órganos competentes de recaudación computarán aquellas otras deudas acumulables que, no constando en sus bases de datos, les hayan sido comunicadas por otras Administraciones, órganos u organismos.

Disposición transitoria única. Solicitudes en tramitación.

Las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento que se encuentren en tramitación a la entrada en vigor de la presente orden seguirán rigiéndose por lo establecido en la normativa vigente a la fecha de presentación de la correspondiente solicitud.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

A la entrada en vigor de la presente orden queda derogada la Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, por la que se eleva a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las Comunidades Autónomas, en relación con los aplazamientos y fraccionamientos que constituyen su ámbito de aplicación.

Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

[Para consultar el texto íntegro, pinche aquí.](#)

TEMAS FISCALES.....7

- La normativa civil y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....7

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA DIVISIÓN DE LOS BIENES GANANCIALES
- III. LA CONDICION DE HEREDERO
- IV. ACEPTACIÓN Y RENUNCIA DE LA HERENCIA
- V. ASPECTOS SUBJETIVOS
- VI. ASPECTOS OBJETIVOS
- VII.- PROBLEMATICA DE LAS DEUDAS
- VIII.- EL AJUAR DOMESTICO
- IX.- ASPECTOS PROCIDEMENTALES Y FORMALES
- X.- LAS DONACIONES
- XI.- BENEFICIOS FISCALES. LA EMPRESA FAMILIAR

La normativa civil y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

I. INTRODUCCIÓN.- Una aproximación actual a la problemática del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que al gravamen proyectado sobre las herencias se refiere, exige tomar en consideración, con carácter previo determinadas normas jurídicas, civiles, de Derecho Europeo, y emanadas de las Comunidades Autónomas; ello es sobradamente sabido, si bien procede actualizar los conocimientos con ayuda de la Jurisprudencia¹, así como de la doctrina, y a ello nos aprestamos.

Cuando el artículo tercero de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, Reguladora del Impuesto, contempla como hecho imponible: "La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio", nos remite a una multiplicidad de temas, como son la Ley aplicable a la adquisición hereditaria, la previa disolución de la sociedad conyugal, si la hubiera, la delimitación de la cuantía de cada porción hereditaria, las condiciones personales para suceder, las consecuencias de la aceptación o renuncia de la herencia y las numerosas cuestiones que hacen que cuando se proyecte el gravamen sobre la adquisición individual del heredero o legatario, haya precedido un previo y largo recorrido por la normativa civil, partiendo de que lo primero que procede realizar es interpretar el testamento; como ha recordado la

Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 16 de Marzo de 2023:

"Como tiene declarado el Tribunal Supremo, la finalidad de la interpretación del testamento es la averiguación de la voluntad real del testador –que es la manifestada en el momento en que realizó el acto de disposición, es decir, en el instante del otorgamiento del testamento (Sentencias de 29 de Diciembre de 1997 y 23 de Enero de 2001, entre otras)–, sin que el intérprete pueda verse constreñido por las declaraciones o por las palabras, sino que su objetivo ha de ser descubrir dicha intención, que prevalece sobre aquellas porque constituye el fin de la hermenéutica testamentaria, según establece el artículo 675 del Código Civil y ha sido recogido por la doctrina jurisprudencial concerniente a este precepto (entre otras, Sentencias de 9 de Marzo de 1984, 9 de Junio de 1987, 3 de Noviembre de 1989, 26 de Abril de 1997, 18 de Julio de 1998, 24 de Mayo de 2002, 21 de Enero de 2003 y 18 de Julio y 28 de Septiembre de 2005). Entre los medios de interpretación testamentaria se encuentran primordialmente los siguientes: el elemento literal o gramatical, del que procede partir según el propio artículo 675 y, además, con la presunción de que las palabras utilizadas por el testador reproducen fielmente su voluntad (Sentencia de 18 de Julio de 2005); los elementos sistemático, lógico y finalista, empleados de forma conjunta o combinada, sobre la base de la consideración del testamento como unidad (Sentencia de 31 de Diciembre de 1992); los elementos de prueba extrínsecos, que son admitidos por las doctrinas científica y jurisprudencial (entre otras, Sentencias de 29

¹ Me refiero a mi antigua obra, que puede consultarse aún con fruto: "El Impuesto General sobre las Sucesiones", Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales (1977); así como a mi posterior ensayo: "Naturaleza y estructura del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", integrante de la obra, "Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje al Profesor Albiñana García-Quintana", Instituto de Estudios Fiscales (1987).

de Diciembre de 1997, 18 de Julio de 1998, 24 de Mayo de 2002 y 21 de Enero de 2003), ya sean coetáneos, previos o posteriores al acto testamentario”.²

1.- La normativa europea.- Rige en esta materia el Reglamento³ 650/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de Julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y a la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones “*mortis causa*” y a la creación de un certificado sucesorio europeo.

Conforme al artículo 14 de la de la Ley Hipotecaria, en la redacción dada por la Disposición Final Primera de la Ley 19/2005, de 30 de Julio, de Cooperación Jurídica Internacional en materia civil:

“El título de la sucesión hereditaria, a los efectos del Registro, es el testamento, el contrato sucesorio, el acta de notoriedad para la declaración de herederos abintestato y la declaración administrativa de heredero abintestato a favor del Estado, así como, en su caso, el certificado

2 Por lo que se refiere al contenido del testamento, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 23 de Junio de 2015, recuerda que: “En esta línea, si atendemos a nuestro Derecho de Sucesiones, como norma aplicable a los efectos de la calificación del entramado jurídico del supuesto de hecho, puede observarse, con nitidez, que desde el punto de vista del contenido del testamento cabe distinguir entre: un contenido propio o típico del mismo, consistente en la disposición patrimonial *mortis causa*, casos de la institución de heredero y del legado; y un contenido impropio o atípico referido a cualquier otro acto o manifestación de voluntad que aproveche la formalidad testamentaria, casos, entre otros, de reconocimiento de hijos, rehabilitación del indigno, pero también de reconocimiento de deuda o de cualquier otro derecho de contenido patrimonial. Distinción que, por lo demás, encuentra un reconocimiento normativo en la interpretación sistemática de los artículos 741 y 873 del Código Civil.” En la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de Enero de 2019, se analiza el idioma en que ha de redactarse el Certificado Sucesorio Europeo, y su traducción y en tal sentido concluye: “Habida cuenta de la finalidad de la norma europea -facilitar la circulación de los ciudadanos ante una sucesión internacional, el Registrador puede, sin que resulte obligado para él, solicitar una traducción si considera que no posee conocimientos lingüísticos suficientes para su comprensión. Pero tal petición es innecesaria en el presente caso en que el Notario manifiesta conocer en lo suficiente la lengua alemana en la sencilla traducción que se realiza de los campos cumplimentados en el concreto Certificado empleado, que suponen el íntegro título sucesorio, por lo que una mayor exigencia carecería de fundamento.”

3 De entre la abundante bibliografía ya existente sobre el mismo, destacamos: “La competencia internacional en el Reglamento sobre Sucesiones” de Calvo Vidal, Colección Temas La Ley, Editorial Wolters Kluwers (2015) y “Las sucesiones “*mortis causa*” en Europa: estudio del Reglamento (UE) N° 650/2012”, de Fernández-Tresguerres García, Editorial Thomson-Aranzadi (2016); la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de Febrero de 2023, analiza si a efectos del Convenio entre España y Suiza para evitar la doble imposición internacional, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles, comprenden las adquisiciones “*mortis causa*”, concluyendo: “Y en este caso, si la voluntad legislativa fuera la inclusión en el texto del artículo 13.1 del Convenio para evitar la Doble Imposición de las adquisiciones hereditarias de inmuebles por personas jurídicas, como es el supuesto de hecho que nos ocupa, así lo debería haber recogido mediante la oportuna modificación, pero no es aceptable realizarlo por una vía interpretativa que no es tal, sino que supone una verdadera nueva normación, que no corresponde ni a la Administración actuante ni a este Tribunal”.

sucesorio europeo al que se refiere el capítulo VI del Reglamento (UE) n° 650/2012.”

El Tribunal de Justicia, ha comenzado a interpretar el Reglamento, muy especialmente el Certificado, en sus Sentencias de 12 de Octubre de 2017 (Kubicka) con relación al concepto de propiedad sucesoria, a la exclusión del Registro de la Propiedad y a la adaptación de derechos reales (artículos 1.1, 1,2.k) y.l) y 31 del Reglamento); Sentencia de 1 de Marzo de 2018 (Mahnkop) sobre el alcance de la exclusión de los regímenes económicos matrimoniales con relación al artículo 1317 BGB; (artículo 1.2 del Reglamento) y Sentencia de 21 de Junio de 2018 (Oberle) con relación a la preferencia del artículo 4 del Reglamento con relación a la jurisdicción nacional y los certificados sucesorios nacionales.

Además y analizando la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de Junio de 2018, un ilustre comentarista expone⁴:

“El Reglamento sobre Sucesiones, más allá de la emisión del certificado sucesorio europeo, tiene también aplicación cuando se trata de la expedición de los documentos de los Derechos internos de los Estados miembros, como pueden ser el *erbschein* en Alemania, el *acte de notoriété* en Francia o el acta de notoriedad de declaración de herederos abintestato en el derecho español”.

Y lo que queda bien claro después de la decisión del Tribunal de Justicia es que cualquier cuestión relativa a una sucesión “*mortis causa*”, transfronteriza y abierta el 17 de Agosto o después de esa fecha, que deba resolverse en cualquiera de los Estados miembros por un Tribunal, en los términos que al respecto establece el artículo 3.2 del Reglamento sobre Sucesiones, queda sometida a las reglas de competencia que este dispone en el capítulo II, con absoluta independencia de la naturaleza contenciosa o de jurisdicción voluntaria del procedimiento de que se trate.

También se ha expuesto que:

“La creación del certificado sucesorio europeo constituye uno de los grandes logros del Reglamento y es que el llamado pasaporte de los herederos en Europa está llamado a convertirse en la manera ordinaria de acreditar en cualquiera de los Estados miembros la condición de heredero, legatario, executor testamentario

4 Me refiero al ya citado Calvo Vidal en: “La competencia internacional en el Reglamento de Sucesiones”. La Ley Unión Europea n° 54 del día 31 de Diciembre de 2018.

o administrador de la herencia, así como ejercer los derechos o facultades respectivas, llegando incluso a poner a disposición de aquellos el medio adecuado de acceso a los sistemas internos de publicidad registral, de modo y manera que cuando la sucesión comprenda bienes situados en distintos Estados miembros como único título, el certificado sucesorio europeo, sea suficiente para la práctica de las correspondientes inscripciones.”

Por último es de precisar que conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 5 de Diciembre de 2018, el Reglamento 650/2012, de 4 de Julio, se inclina decididamente por aceptar la elección de Ley aplicable “*professio iuris*”, pues resulta preferente la Ley elegida por el causante aunque sólo entre las que le permite el sistema del Reglamento, a que se refiere la Ley Nacional en el momento de la elección o la que pudiera tener en el momento de su fallecimiento.

Ello significa, a nuestros efectos, que no es posible fraccionar la Ley que regula la sucesión que ha de ser única, pues como expresa la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 12 de Enero de 2014:

“La cuestión que se plantea en el recurso es la de la resolución de un conflicto de normas de derecho internacional privado. Se trata de determinar si, en contra de la voluntad del ciudadano inglés que dispuso de sus bienes de conformidad con su Ley nacional que se basa en la absoluta libertad de testar, es aplicable, al amparo del artículo 12.2 del Código Civil, el reenvío a la Ley española, conforme a la norma de conflicto inglesa que establece que la norma aplicable a la sucesión de bienes inmuebles es la ley del lugar donde estos se encuentren, con la consiguiente creación de unos derechos legitimarios inexistentes para la Ley nacional de aquél. (...) Con relación al contexto argumentativo de la parte recurrente debe señalarse, en primer término, que no puede desconocerse que la reciente doctrina jurisprudencial de esta Sala, si por tal entendemos la desarrollada a partir de la Sentencia de 15 de Noviembre de 1996, ha flexibilizado la aplicación meramente literal del reenvío, tal y como se contempla en el artículo 12.2 (donde el reenvío de retorno solo se acepta en favor del ordenamiento jurídico español), afirmando la necesidad “*ab initio*” (desde el inicio) de ponderar su efectiva aplicación a la concurrencia de otros criterios. Entre estos, se ha señalado la conveniencia de que el reenvío lleve a un resultado acorde con los principios generales del Derecho español de forma que, en su caso, entrañe una mayor justicia en relación a los intereses en juego (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Mayo de 1999). Pero sobre todo, caso que nos ocupa, se ha destacado el valor referencial que desarrolla

la figura del reenvío como instrumento al servicio de la armonización de los sistemas jurídicos de los Estados (la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Noviembre de 1996). No obstante, y pese a este avance doctrinal, debe puntualizarse, en segundo término, que este valor referencial de armonización tampoco puede ser interpretado, a su vez, de un modo absoluto o excluyente, sino que viene también modulado por el propio alcance normativo de la figura, esto es, por el ámbito de aplicación que se le reconoce al reenvío (solo se admite el reenvío de retorno), y por su sujeción a los objetivos del Derecho internacional privado que presente el Derecho interno español en la materia objeto de análisis. Esto lleva a que en determinadas ocasiones, y en relación con el ámbito sucesorio, como ha señalado la doctrina jurisprudencial de esta Sala con relación al artículo 9.8 del Código Civil, que el reenvío de retorno no deba ser admitido cuando su aplicación comporte, bien un fraccionamiento de la unidad legal de la sucesión, o bien, un fraccionamiento del carácter universal que debe acompañar a la misma, de forma que resulte aplicable la Ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento. En este contexto, debe señalarse que el principio de armonía no constituye, en rigor, un criterio interpretativo en la aplicación del expediente del reenvío. En el presente caso, esto es lo que ocurre, pues la remisión realizada a la legislación inglesa comporta el reenvío de retorno al Ordenamiento Jurídico español sin que se produzca, al ser el único bien hereditario y además tener el domicilio en España, el fraccionamiento del fenómeno sucesorio señalado respecto de la sucesión del causante. Todo ello, sin perjuicio de las modificaciones sobre la materia que se deriven de la plena aplicación del Reglamento 650/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de Julio de 2012.”

Añadiéndose por el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de Enero de 2019:

“Así, esta Sala ha admitido el reenvío a la Ley española, a pesar de que el causante otorgó testamento conforme a la libertad de testar de su ley personal, en las Sentencias 849/2002, de 23 de Septiembre, y 490/2014, de 12 de Enero de 2015 (ciudadanos británicos residentes en España, donde fallecen bajo testamento en el que nombran herederas a sus esposas; se estiman las demandas de los hijos y se reconoce su condición de legitimarios). En estas dos sentencias fue relevante que se había considerado probado que todos los bienes del caudal relicto eran inmuebles que se encontraban en España, por lo que en virtud del reenvío que hace la ley inglesa a la ley española por lo que se refiere a la sucesión de los inmuebles, toda la sucesión se regía por la ley española. Es decir, la aplicación del reenvío en estos supuestos no provocó un

"fraccionamiento legal de la sucesión", lo que se considera contrario al art. 9.8 del Código Civil que, al disponer que "la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento de su fallecimiento, cualesquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren", exige que la Ley que regule la sucesión sea una sola Ley".

2.- La tributación por obligación real.- Pero las llamadas a la unidad de la sucesión y al deseable no fraccionamiento de la herencia, pueden encontrar un obstáculo en la denominada obligación real de contribuir a que se refiere el artículo séptimo de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, según la cual:

"A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella."

Y en relación con ello el Real Decreto 249/2023, de 4 de Abril, expuso:

"Se modifica el apartado 4 del artículo 18 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, que queda redactado de la siguiente forma:

4.- Los contribuyentes por obligación real que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la adquisición de bienes y derechos en España, una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Igual obligación incumbirá a los contribuyentes por obligación personal que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa

sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado el documento o la declaración, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de documentos.

La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación del documento o declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante."

El legislador español sólo toma en consideración la residencia en España, por lo que cuando esta consideración personal no concurre se opta por la situación de los bienes, lo que provoca aparezcan documentos titulados "Herencia en España" o denominaciones análogas y ello aunque suponga un fraccionamiento de la herencia y que con arreglo al citado Reglamento sucesorio europeo, se haya optado por acoger la sucesión hereditaria a determinadas legislaciones nacionales.

3.- La libre circulación de capitales.- Lo expuesto en el epígrafe, guarda relación con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de Septiembre de 2014⁵, en la que se declaró:

"Que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Fundamento de la Unión Europea 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.

La razón de decidir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea era el incumplimiento de las obligaciones que le incumbían al Reino de España, de conformidad con los artículos 21 y 63 del Tratado de Fundamento de la Unión Europea, así como, por otra parte, de los artículos 28 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de Mayo de 1992.

La parte dispositiva de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea citada dice así: «Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Fundamento de la Unión Europea 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

⁵ Sobre la problemática de la libre circulación de capitales en relación con el Impuesto sobre las Donaciones, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Mayo de 2022.

las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.»

Cabe mencionar asimismo la doctrina contenida en Sentencia del Tribunal Supremo 19 de Noviembre de 2020 dictada en el recurso de casación 6314/2018, en la que se alcanzaron las siguientes conclusiones en relación con las consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1) La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su Sentencia de 3 de Septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede, ya que el artículo 63 del Tratado de Fundamento de la Unión Europea, en materia de libre circulación de capitales -título o rúbrica que, conforme a la reiterada jurisprudencia de la Unión, engloba la sucesión hereditaria-, prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones o donaciones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o los causahabientes.

2) No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE”

El Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de Julio de 2020,⁶ precisó:

“1.- Si bien la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la Sentencia de 3 de Septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de

cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2.- En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre Sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella Sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la Constitución Española) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea 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 y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste”⁷

Sobre la aplicación a los no residentes de la normativa española, con mención de -la emanada de las Comunidades Autónomas, véanse, entre otras, las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de:

- 31 de Octubre de 2019 (Estados Unidos)
- 18 de Enero de 2022 (Suiza)
- 20 de Julio de 2022 (Italia) y
- 22 de Julio de 2022 (Francia)

4.- El Derecho interno.- La sucesión, amén de regirse por lo ya expuesto, toma en consideración conocidos preceptos del Código Civil, así como de las legislaciones

6 El criterio de la Administración Tributaria no ofrece dudas, y sin ánimo exhaustivo citemos la contestación a «Consulta de la Dirección General de los Tributos de 8 de Octubre de 2019, en la que se expone: “En el supuesto planteado, no siendo el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existiendo punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Aplica la Dirección General de los Tributos la ya sentada doctrina del Tribunal Supremo que en forma acorde con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que es contrario al principio de libertad de movimiento de capitales aplicar el mismo tratamiento en el Impuesto de Sucesiones a los residentes en países de la Unión Europea o del EEE y excluyendo a los residentes en países terceros. Por ello, en el caso, en el que uno de los consultantes es residente en Dubái, respecto a su adquisición por sucesión "mortis causa", y no siendo residente en España- y, por tanto, sujeto a obligación real- si deberá presentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que adquiriera que se encuentren situados en España y tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residiera el causante. Se matiza también que en cuanto a las reducciones en la base imponible, el heredero no residente en España, sujeto por obligación real, aplicará los criterios establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, con carácter general para la persona sujeta por obligación personal.”

7 Me remito a lo expuesto por García de Pablos en: “El final de la discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones en España”, en “Quincena Fiscal”, nº 7 (2021) y por Irazo Molinero en: “El tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los no residentes en la Unión Europea”, en “Boletín de Información Tributaria” nº 218 (2019).

forales⁸; diversas cuestiones han merecido la atención de los Tribunales.

- en primer lugar, nos referimos a la apartación y al pacto de mejora a que se refieren los artículos 209 a 227 de la Ley 2/2006, de 14 de Junio, del Derecho Civil de Galicia, que se consideran títulos sucesorios a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; así el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 2 de Marzo de 2016, apoyándose en lo expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Febrero de 2016, precisó:

“A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la “apartación” regulada en la Ley 2/2006, de 14 de Junio de Derecho Civil de Galicia, le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3. b) de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición “mortis causa”⁹

-y en segundo lugar, sobre el pacto de definición mallorquín contemplado en el art. 50 del Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de Septiembre; la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de Mayo de 2019, ha expuesto que las exigencias de vecindad civil contempladas en el precepto mencionado no se aplican a las situaciones internacionales, ni siquiera

8 Debe de tenerse presente que por Ley 11/2021, de 9 de Julio, se modificó el artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, al indicar que: “En las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuese anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior”; impugnando dicha disposición por la Xunta de Galicia, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de Mayo de 2023, la considera ajustada a Derecho: b) Apartado 3 del art. 3 de la Ley 11/2021: modificación del art. 36 (“Transmisiones a título lucrativo”) 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. Según el art. 36 la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, (“Transmisiones a título lucrativo”), “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. No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

9 En el mismo sentido se pronuncia la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de Agosto de 2019.

a las interregionales, sino sólo a las insulares; al objeto de salvar esta situación paradójica, la doctrina¹⁰ ha entendido que:

“La posible sorpresa que pueda causar pensar que un francés residente en Mallorca pueda acogerse al pacto de definición mallorquín, mientras que un donante/causante de vecindad civil común residente en Mallorca no, vuelve a reconducirnos al principio de mi análisis y a la importancia de distinguir los diferentes niveles regulativos. Sencillamente, el legislador europeo de *Derecho internacional privado* ha optado por unas soluciones técnicas para alcanzar unos objetivos, y el legislador estatal de *Derecho interregional* (ciertamente en otro momento muy anterior) por otras soluciones para alcanzar otros objetivos. Dije en mi introducción que mi finalidad era ofrecer una respuesta ajustada al sistema. Si es satisfactoria o no (razono ahora a la luz de esta aparente paradoja) es una cuestión que pertenece a la política legislativa de nuestro legislador que, dicho de forma breve, pasa.”

En definitiva, el supuesto contemplado en el artículo 16 (3) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no puede comportar quede a cargo del heredero, el gravamen a exigir al legatario, que deberá de satisfacer el Impuesto a cargo de su propio patrimonio, incluido el valor del legado; por esta razón no puede exigirse el tributo del legatario al heredero, pues amén de quedar vulnerado el principio de capacidad económica, sería un supuesto de responsabilidad tributaria sin apoyo en la Ley contrariando así el art. 31 de la Constitución, así como lo dispuesto en el art. 8.c) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Téngase en cuenta, además, que existía un supuesto de responsabilidad tributaria que se contempló en la anterior normativa y se suprimió en la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre; en efecto en el art. 21 (2) del Texto Refundido del Impuesto General sobre Sucesiones, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de Abril, se contemplaba un supuesto de responsabilidad al quedar a su cargo la entrega de legados en metálico, efectos públicos, u otros valores mobiliarios, alhajas, créditos y bienes muebles en general, pues en esos casos se liquidaba el impuesto al heredero, quien estaba facultado para descontar su importe al hacer entrega del legado.

10 Así lo entiende Álvarez González en: “¿Puede un extranjero acogerse al pacto de definición mallorquín?. El Reglamento 650/2012 y la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de Mayo de 2019”, en la Ley Unión Europea, nº 74 de 31 de Octubre de 2019.

Se estaba ante un supuesto de sustitución tributaria o de responsabilidad tributaria; cierto es que ha desaparecido este caso de la actual normativa del tributo; ello significa que el legatario ha de satisfacer el impuesto a su cargo, quedando entre heredero y legatario un crédito por el importe del gravamen a satisfacer con arreglo a los cánones del derecho privado, para el supuesto en que el causante determinara que el legado fuera “libre de impuestos”; pero sin que ello afecte a las relaciones jurídico tributarias.

II. LA DIVISIÓN DE LOS BIENES GANANCIALES.-

Hace algún tiempo me ocupé¹¹ del supuesto contemplado en el art. 45.1. B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, Regulador del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a cuyo tenor:

“Estarán exentas:

3.- Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.”

La sociedad de gananciales se configura en nuestro Ordenamiento Jurídico como una comunidad en mano común o germánica; no existen, por tanto, cuotas, ni sobre los concretos bienes gananciales conformadores del patrimonio conjunto, ni sobre este; ello significa que los cónyuges no son dueños de la mitad de los bienes comunes, sino que ambos son titulares conjuntamente del patrimonio ganancial, globalmente; existe, pues, un patrimonio ganancial de titularidad compartida por los cónyuges, que carece de personalidad jurídica, no es sujeto, sino objeto del derecho; constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges, y que funciona como un régimen de comunidad de adquisiciones.¹²

Por ello, cuando, se produce una aportación de un bien a favor de la sociedad de gananciales, no se produce la copropiedad del bien entre los cónyuges sobre una cuota determinada, no existe un proindiviso, sino que ambos cónyuges son titulares del total.

La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales puede ser gratuita u onerosa. En el primer

caso se integra en el activo de la sociedad de gananciales; en el segundo, nace un crédito a favor del aportante frente a la sociedad de gananciales, conservando su derecho al reintegro al momento de su liquidación.

Interesa ahora destacar, por lo que luego se dirá y su relevancia en el ámbito fiscal, que la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, en modo alguno constituye una donación al otro cónyuge, sino que la destinataria del acto de disposición, la beneficiaria de la aportación, es la sociedad de gananciales, esto es, el patrimonio separado que es la comunidad de gananciales; ha de rechazarse, pues, que la aportación se haga a favor de persona física alguna; la aportación de un bien privativo realizada a favor del otro cónyuge constituye un negocio jurídico completamente distinto del que nos ocupa; no es, por tanto, un negocio entre los cónyuges; el bien aportado no llega a formar parte del patrimonio privativo del otro cónyuge -sin perjuicio del resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales, y el posible beneficio indirecto fruto de la aportación-; es erróneo, por tanto, entender que el bien privativo aportado a la sociedad de gananciales pasa a ser copropiedad de ambos cónyuges.

La aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, se configura como un negocio jurídico atípico en el ámbito del Derecho de familia, que tiene una causa propia, distinta de los negocios jurídicos habituales traslativos del dominio, conocida como “causa matrimonial”, en la que cabe distinguir como nota diferencial de aquellos negocios su peculiar régimen de afección, en tanto

12 La Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado de 23 de Agosto de 2011, recordó que: “Ahora bien, aceptado lo anterior, lo que no cabe es una manifestación genérica del régimen económico matrimonial, sin especificar si es el legal supletorio o el convencional. Como ha manifestado este Centro Directivo (vid. Resoluciones de 15 de Junio de 2009 y 5 de Marzo de 2010) «el régimen económico matrimonial de gananciales puede ser el régimen legal supletorio, en defecto de capítulos, cuando así lo determine la aplicación de las normas de Derecho interregional, o uno de los posibles regímenes convencionales. Y, si bien es cierto que en muchos casos no es tarea sencilla el determinar cuál es el régimen legal supletorio, es necesario que el Notario, en cumplimiento de su deber genérico de control de legalidad de los actos y negocios que autoriza, a la hora de redactar el instrumento público conforme a la voluntad común de los otorgantes –que deberá indagar, interpretar y adecuar el Ordenamiento Jurídico–, despliegue la mayor diligencia al reflejar en el documento autorizado cuál es el régimen económico matrimonial que rige entre los esposos. En tal sentido, establece el artículo 159 del Reglamento Notarial que si dicho régimen fuere el legal bastará la declaración del otorgante, lo cual ha de entenderse en el sentido de que el Notario, tras haber informado y asesorado en Derecho a los otorgantes, y con base en las manifestaciones de éstos (que primordialmente versan sobre datos fácticos como su nacionalidad o vecindad civil al tiempo de contraer matrimonio, su lugar de celebración o el de la residencia habitual y la ausencia de capítulos –cfr. artículos 9.2 y 16.3 del Código Civil–), concluirá que su régimen económico matrimonial, en defecto de capítulos, será el legal supletorio que corresponda, debiendo por tanto hacer referencia expresa a tal circunstancia –el carácter legal de dicho régimen– al recoger la manifestación de los otorgantes en el instrumento público de que se trate».

11 Me refiero a: “Aspectos tributarios de la aportación de bienes a la sociedad conyugal”, publicado en “Impuestos”. Editorial la Ley, Volumen I (2012) pág. 13 y siguientes.

que a los bienes gananciales se le somete a un régimen especial respecto a su administración, disposición, cargas, responsabilidades y liquidación

Parafraseando a la Sala Primera del Tribunal Supremo, Sentencia de 3 de Diciembre de 2015, cuando se refiere a la aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales, puede decirse que no todo acto de liberalidad comporta una donación en sentido estricto, en estos casos no se trata de una transmisión patrimonial de la propiedad realizada de forma gratuita por un sujeto a otro, sino -incluso descartada la causa onerosa- de la aportación por uno de los miembros de la sociedad de gananciales a dicha sociedad -de tipo germánico y sin distribución por cuotas- de un bien de su propiedad por razón de liberalidad que ha de insertarse en las especiales relaciones del derecho de familia y, en concreto, de las nacidas de la institución matrimonial; esto es, la nota predominante no es tanto la mera liberalidad, sino ampliar el patrimonio separado que conforma la sociedad de gananciales para procurar más satisfactoriamente las necesidades familiares.

Desde la perspectiva del Derecho Civil la aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales es un negocio típico del Derecho de Familia que da lugar a un desplazamiento patrimonial y correlativa adquisición, y cuyo rasgo característico y definidor, en lo que ahora interesa, es su gratuidad; a falta de un tratamiento singular de la figura en las normas tributarias, visto que no estamos ante un negocio jurídico oneroso, que es la nota que caracteriza a las transmisiones patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, art. 7.1.A del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre; "Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas", y se trata, por tanto, de un supuesto no contemplado, ni sujeto, a este gravamen, tiene su encaje, en principio y sin perjuicio de lo que a continuación se expone, en "...cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos", que constituye uno de los hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre".¹³

1. Los bienes gananciales.- El aporte jurisprudencial sobre la materia es abundante y conocida; la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo 322/2022, de 25 de Abril, sintetiza la doctrina de la Sala, que está contenida en las Sentencias de 31 de Octubre de 2016, 13 de Septiembre de 2017 y 27 de Mayo de 2019, y en otras que se han dictado posteriormente.

El dato de que una cantidad de dinero se ingrese en una cuenta conjunta abierta a nombre de dos o más personas no prejuzga, como es evidente, la titularidad dominical de las sumas ingresadas; es obvio, por ejemplo, que la circunstancia de que una indemnización, por un accidente de circulación sufrido por uno de los cónyuges, se ingrese en una cuenta común, no supone que los fondos transferidos transmuten su naturaleza jurídica en gananciales, en contra de lo dispuesto en el art. 1346.6º del Código Civil.

Es doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo que los depósitos indistintos no presuponen comunidad de dominio sobre los objetos depositados; por lo que habrá de estarse a las relaciones internas entre los titulares, y más concretamente a la originaria procedencia del dinero que nutre la cuenta para calificar el carácter dominical de los fondos; de esta manera, se han pronunciado las Sentencias 1090/1995, de 19 de Diciembre; 83/2013, de 15 de Febrero; 534/2018, de 28 de Septiembre, y 454/2021, de 28 de Junio, entre otras.

Por consiguiente, no cabe utilizar como argumento para la determinación de la naturaleza jurídica de los fondos controvertidos, el hecho de que fueran transferidos a una cuenta abierta a nombre de ambos esposos; esta titularidad conjunta constituye, además, un dato que no tiene que conocer el ordenante, que se limita a girar el dinero a la cuenta que se le indica. es más, lo normal es que desconozca dicha titularidad.

El ánimo de liberalidad a favor de la nuera no se presume, y de las circunstancias expuestas, en modo alguno, cabe considerar que concurra el segundo de los requisitos antes examinados, precisos para que entre en juego el art. 1353 del Código Civil, esto es que se tratase de una donación conjunta.

No es de recibo, tampoco, integrar la voluntad del donante con los hechos posteriores realizados por los litigantes, ya que son actos propios de éstos y no del disponente.

¹³ La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de Marzo de 2021, concluye: "De lo dicho anteriormente se desprende que la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no se encuentra sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni puede ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Donaciones; la sociedad de gananciales, como patrimonio separado, en tanto que sólo puede serlo las personas físicas y aquellas instituciones o entes que especialmente se prevea legalmente, sin que exista norma al efecto respecto de las sociedades de gananciales, y sin que quepa confundir la operación que nos ocupa, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge."

Como se expuso en la Sentencia [483/2007, de 9 de Mayo](#): "La inversión de la cantidad donada por los padres en la adquisición de un bien ganancial no la transforma, "per se", en ganancial, sino que genera una deuda de la sociedad si se ha invertido a favor de ésta, como resulta de lo dispuesto en los artículos 1358 y 1364 del Código Civil, por lo que debe rechazarse este segundo motivo, ya que no se puede aplicar la presunción del artículo 1353 del Código Civil ni la del 1361, que de todos modos, no se ha citado como infringido.

Por otra parte, el art. del 1361 del Código Civil es una simple presunción susceptible de ser desvirtuada mediante prueba contrario; la circunstancia de emplear dinero privativo en la adquisición de un bien al que se atribuye por los cónyuges la condición de ganancial no significa la renuncia al derecho de reembolso, ni implica la donación de su importe por parte del cónyuge titular a su sociedad ganancial.

Conforme al art. del 1355 Código Civil: "Podrán los cónyuges, de común acuerdo, atribuir la condición de gananciales a los bienes que adquieran a título oneroso durante el matrimonio, cualquiera que sea la procedencia del precio o contraprestación y la forma y plazos en que se satisfaga". Y, por su parte, el art. 1358 del referido texto legal señala que: "Cuando conforme a este Código los bienes sean privativos o gananciales, con independencia de la procedencia del caudal con que la adquisición se realice, habrá de reembolsarse el valor satisfecho a costa, respectivamente, del caudal común o del propio, mediante el reintegro de su importe actualizado al tiempo de la liquidación."

En la Sentencia del Pleno de la Sala Primera del Tribunal Supremo, [295/2019, de 27 Mayo](#), cuya doctrina se aplicó, ulteriormente, en las [Sentencias 415/2019, de 11 de Julio](#); [138/2020, de 2 de Marzo](#); [216/2020, de 1 de Junio](#); [591/2020, de 11 de Noviembre](#); [454/2021, de 28 de Junio](#); [795/2021, de 22 de Noviembre](#); [57/2022, de 31 de Enero](#) y [128/2022, de 21 de Febrero](#), declaró que el acuerdo de los cónyuges para atribuir carácter ganancial a un bien no convierte en ganancial al dinero empleado para su adquisición, con lo que se genera un crédito "por el valor satisfecho" a costa del caudal propio de uno de los esposos (art. 1358 del Código Civil), de manera coherente con lo dispuesto en el art. 1362.2.ª del Código Civil, conforme al cual, la adquisición de los bienes comunes es "de cargo" de la sociedad de gananciales; en concreto, se señaló que:

"Son gananciales los bienes adquiridos conjuntamente por los esposos cuando consta la voluntad de ambos de atribuir carácter ganancial al bien adquirido, pero,

en tal caso, si se prueba que para la adquisición se han empleado fondos privativos, el cónyuge titular del dinero tiene derecho a que se le reintegre el importe actualizado, aunque no hiciera reserva sobre la procedencia del dinero ni sobre su derecho de reembolso."

En definitiva, como señala la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo [795/2021, de 22 de Noviembre](#):

i) El derecho de reembolso del dinero invertido en la adquisición y la financiación de un bien ganancial procede, por aplicación del art. 1358 del Código Civil, aunque no se hubiera hecho reserva alguna en el momento de la adquisición.

ii) La atribución del carácter ganancial a un bien no convierte en ganancial al dinero empleado para su adquisición y debe reembolsarse el valor satisfecho a costa del caudal propio, mediante el reintegro de su importe actualizado al tiempo de la liquidación, si no se ha hecho efectivo con anterioridad (arts. 1358 y 1398.3.ª del Código Civil).

iii) En el caso de que se emplee dinero privativo para pagar la deuda contraída para la adquisición del bien ganancial, nace un derecho crédito del cónyuge titular del dinero, que se integra en el pasivo de la sociedad ganancial, por el importe actualizado de las cantidades satisfechas con tal fin (art. 1398.3.ª del Código Civil, y Sentencia [498/2017, de 13 de Septiembre](#)).

iv) El mero hecho de ingreso de dinero privativo en una cuenta común no lo convierte en ganancial; en consecuencia, si se emplea para hacer frente a necesidades y cargas de la familia o para la adquisición de bienes a los que los cónyuges, de común acuerdo, atribuyen carácter ganancial, surge un derecho de reembolso a favor de su titular, aunque no hiciera reserva de ese derecho en el momento del ingreso del dinero en la cuenta (Sentencias [657/2019, de 11 de Diciembre](#); [78/2020, de 4 de Febrero](#); [216/2020, de 1 de Junio](#) y [637/2021, de 27 de Septiembre](#)).

Como también se expuso en las Sentencias [657/2019, de 4 de Febrero](#) y [128/2022, de 21 de Febrero](#), una cosa es que se admita una amplia autonomía negocial entre los cónyuges (arts. 1323 y 1355 del Código Civil), y otra bien distinta que pueda presumirse el ánimo liberal del cónyuge que emplea dinero privativo para hacer frente a necesidades y cargas de la familia; el régimen legal, por el contrario, refuerza que deben restituirse las sumas gastadas en interés de la sociedad. "En conclusión, en las relaciones entre cónyuges, aunque estén sometidos al régimen de gananciales, no se presume que el dinero privativo se aporta como ganancial (Sentencias [657/2019, de 11 de Diciembre](#); [591/2020, de 11 de Noviembre](#); [795/2021, de 22 de Noviembre](#) y [128/2022, de 21 de Febrero](#), entre otras).

2. La regla de igualdad.- El artículo 45. I) B) 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados anteriormente citado regula las exenciones de las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a la disolución de la sociedad de gananciales y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales y en el mismo sentido se manifiesta el artículo 88. I) B) 3 del Reglamento del Impuesto y en ambos preceptos nada se dispone sobre el principio de igualdad en la división que en cambio preside las adjudicaciones hereditarias a efectos tributarios, sin perjuicio, por supuesto, de la igualdad entre las dos mitades que se adjudiquen a los cónyuges según exige el artículo 1.404 del Código Civil.

Una cosa es la igualdad de ambas porciones y otra diferente es que en ellas se incluyan los bienes o porcentajes de los mismos que las partes entiendan convenientes, sin que sea necesario que todos ellos se adjudiquen por mitad¹⁴ y buena prueba de ello es que el artículo 1.406 del Código Civil enumera aquellos bienes que de cada cónyuge tienen derecho a que se les adjudiquen con preferencia, pero ello no constituye una exigencia, sino un derecho potestativo, sin que exista norma legal alguna que obligue al cónyuge superviviente a incluir una porción determinada de alguno de estos bienes en su haber. Este criterio también es sostenido por la Dirección General de Tributos en su Resolución 2/1999, de 23 Marzo, en la que al indicar el procedimiento a seguir para practicar la reducción en los supuestos de fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico matrimonial de gananciales expone que «tras la disolución del régimen económico matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante; si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales, se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad; si, por el contrario, se atribuye a aquél la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor total de la misma».

¹⁴ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de Marzo de 2005, doctrina reiterada en numerosas Resoluciones de la Dirección General de Tributos como las de 2 de Marzo de 1999, 17 de Julio de 2001, 1 de Agosto de 2002, 22 de Mayo de 2003, 29 de Mayo de 2003 y 15 de Enero de 2004; frente a ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Julio de 2001, expuso la errónea doctrina, afortunadamente no seguida, según la cual la división de los bienes gananciales, con carácter previo a la apertura de la sucesión ha de extenderse al cincuenta por ciento de cada uno de los bienes y no a la mitad de la masa ganancial según se dispone en el Código Civil; me remito a los que expuse en: "El Impuesto sucesorio y la adjudicación en pago de gananciales"; en "Homenaje a José María Chico y Ortiz". Marcial Pons (1995), páginas 1419 y siguientes.

3. Alcance.- El supuesto de exención antes mencionado no es aplicable a la finalización de las consecuencias de todos los regímenes económico-matrimoniales, pues como expuso el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de Abril de 2010:

“En el supuesto de las adjudicaciones y transmisiones originadas por la disolución del matrimonio, la exención de tributos únicamente es aplicable a las disoluciones en que haya sido efectiva la comunidad de bienes, sociedad conyugal; por tanto esta exención no es aplicable a los supuestos en que rija un régimen económico - matrimonial de separación de bienes. Y ello es así pues el régimen económico matrimonial de separación de bienes tiene como nota esencial la inexistencia de una comunidad patrimonial por razón de matrimonio. En este régimen cada cónyuge retiene el dominio, administración y disfrute, tanto de los bienes que aporta como de los que adquieran por cualquier título durante el matrimonio, contribuyendo a las cargas comunes en la proporción convenida o en proporción a su haber, constituyendo la negación de toda asociación pecuniaria entre los esposos, siendo, pues, un régimen de independencia el que impera, bajo el cual cada uno conserva, no solamente la propiedad, sino también la administración y el goce de sus bienes.”

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de Abril de 2011, sale al paso de lo que tal doctrina pudiera significar en orden a la infracción del principio de igualdad ante la Ley al precisar que: “Finalmente, tampoco cabe invocar la posible infracción del principio de igualdad que consagra el art. 14 de nuestra Constitución, de no aplicarse la exención por tener las consecuencias de la disolución del régimen económico familiar la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes, pues en éste la mayor fiscalidad que soportan dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquel, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regula el matrimonio sino en la existencia o inexistencia de transmisión”.

III. LA CONDICION DE HEREDERO.- Continuando con los presupuestos para aplicar el impuesto sucesorio y en concreto para recibir la condición de sujeto pasivo del Impuesto, en concepto de causahabiente, procede acudir a lo que se dispuso en el testamento o en su defecto en los llamamientos a la sucesión abintestato; pero además se hace preciso que el sucesor esté en condiciones de

recibir la atribución patrimonial, en el sentido de que no concurrir causas de indignidad para suceder y en su caso de desheredación, partiendo de que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte, art.657 del Código Civil y es en ese momento cuando el llamado debe cumplir los requisitos para recibir la vocación a la herencia.

1.-Las recientes reformas del Código Civil.- La Ley 41/2003, de 18 de Noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, modificadora del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria, introdujo bajo el n.º 7 una nueva causa de indignidad con el siguiente texto:

“Tratándose de la sucesión de una persona con discapacidad, las personas con derecho a la herencia que no le hubieran prestado las atenciones debidas, entendiéndose por tales las reguladas en los arts. 142 y 146 del Código Civil”; la Ley 8/2021, de 2 de Junio, introdujo una leve modificación del precepto que es la transcrita.

Lo que haya de entenderse por alimentos lo determina el art. 142 del Código Civil; integra su contenido el sustento, la habitación, el vestido, la asistencia médica, la educación e instrucción y el embarazo y parto.

Basta la lectura del precepto para deducir, y así lo sostiene autorizada doctrina científica, que las atenciones debidas a que hace mención el art. 756. 7.ª del Código Civil son exclusivamente de carácter patrimonial, esto es, que el contenido de la obligación alimenticia es estrictamente patrimonial, económico y, por ende, desligado de toda obligación de carácter personal, como sería el cuidado de la persona del alimentado.

La interrogante se da en el sentido de si lo decidido por el Tribunal Supremo para la desheredación (Sentencias n.º 258/2014, de 3 de Junio , y n.º 59/2015, de 30 de Enero de 2015) respecto a la interpretación del maltrato de obra, incluyendo en él el maltrato psicológico o emocional, es susceptible de ser trasladado a la causa 7.ª del art. 756 del Código Civil, incluyendo en "las atenciones debidas" obligaciones personales de cuidado, seguimiento y relación emocional y no solo las patrimoniales de los arts. 142 y 146 del Código Civil.

Según las citadas Sentencias, en el supuesto en ellas analizado de desheredación, tal interpretación flexible se apoya en la realidad social, el signo cultural y los valores del momento en que se aplica.

La realidad social, cultural y los valores del momento no

son otros que los que contempla la Ley 41/2003, de 18 de Noviembre, sobre protección patrimonial de personas con discapacidad, esto es, en respuesta a una demanda social de los valores del momento respecto de estas personas.

Por tanto, para acudir a la interpretación flexible de esta concreta causa no se pueden utilizar los motivos que proporcionaron la del maltrato de obra a efectos de desheredación.

Tal argumento se refuerza porque el art. 756 del Código Civil ha sido reformado por la Ley de Jurisdicción Voluntaria (Ley 15/2015), y en su Exposición de Motivos afirma que "se introduce, por considerarse necesario su adaptación a la nueva realidad social y desarrollo legislativo en el ámbito penal, una nueva regulación de las causas de indignidad para suceder".

Si la reforma tiene incidencia en el abandono, hubiese sido ocasión propicia a los valores del momento incluir en las "atenciones debidas" (art. 756. 7.ª del Código Civil) obligaciones de contenido personal.

Nada de esto se hizo y por ello el maltrato psicológico o emocional no puede considerarse como una negación de alimentos, que es en lo que se concreta las atenciones debidas.

Que no cabe confundir una y otra atención se colige del art. 853 del Código Civil, que contempla la negación de alimentos y el maltrato de obra, en el que jurisprudencialmente se integraría el emocional o psicológico, como causas diferentes de deheredación en sus n.º 1.º y 2.º.

2.- Desheredación y preterición.- Pese a su aparente contradicción la doctrina correcta a aplicar en el caso que nos ocupa, es la que se refleja en la Sentencia de 10 de Diciembre de 2014 y para ello tenemos que diferenciar que ambas resoluciones se han dictado en el marco del ejercicio de la rescisión del testamento por preterición¹⁵, esto es en el ámbito del artículo 814 del Código Civil , mientras que la que nos ocupa se refiere a la desheredación y no hay que confundir una y otra, ya que mientras que la preterición, -sea o no intencional-, supone la omisión del heredero preterido a quien no se designa en el testamento, sin desheredarle expresamente, la desheredación por el contrario implica la designación expresa del heredero desheredado en una de las disposiciones del testamento a quien se priva de su legítima en virtud de una de las cláusulas legalmente previstas, por lo que obliga al desheredado, si quiere hacer valer sus derechos, a impugnar esta exclusión específica por vulnerar la citada

disposición lo establecido en el art. 848 y siguientes, con el efecto anulatorio que dicta el artículo 851 del Código Civil, no totalmente coincidente con el artículo 814 del Código Civil, por lo que el ejercicio de dicha acción de impugnación se sujeta al plazo del artículo 1301 y no admite periodo superior para su ejercicio.

Además la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 27 de Junio de 2018, recuerda que:

“Las Sentencias de esta Sala 258/2014, de 3 de Junio, y 59/2015, de 30 de Enero, mediante una inclusión interpretativa, han insertado el maltrato psicológico reiterado dentro de la causa de desheredación de maltrato de obra del art. 853.2.º del Código Civil, al entender que es una acción que puede lesionar la salud mental de la víctima. Sin embargo, en el caso, en atención a las circunstancias concurrentes, ninguno de los hechos referidos por la recurrente son susceptibles de ser valorados como maltrato psicológico. En particular, por lo que se refiere a la dureza de las opiniones sobre el padre vertidas en las redes sociales, en las que insiste la demandada en su recurso de casación, se trata de un hecho puntual que no integra un maltrato reiterado y su eficacia como causa desheredatoria queda desvirtuada por las alegaciones de la demandante relativa al posterior intercambio de mensajes familiares con su padre y por el hecho de que el causante, que se suicidó al día siguiente de otorgar testamento, no hizo mención alguna a esta causa de desheredación en su testamento, sino, de forma genérica, a la ausencia de falta de comunicación.

Por ello, y con la finalidad de agotar la respuesta a las cuestiones planteadas por la demandada recurrente, si atendemos a la falta de relación familiar afectiva, con independencia de que la Sentencia considera acreditada la reconciliación, lo cierto es que solo una falta de relación continuada e imputable al desheredado podría ser valorada como causante de unos daños psicológicos. Tal

circunstancia no puede apreciarse en el caso si se tiene en cuenta que esa falta de relación se inició cuando la demandante tenía nueve años, y que incluso se acordó judicialmente la suspensión de visitas entre el padre y la hija por ser contrarias a su interés, dada la relación conflictiva ente la menor y el padre y, sobre todo, entre la menor y la pareja del padre. Evidentemente, el origen de esa falta de relación familiar no puede imputarse a la hija, dado que se trataba de una niña.”

IV. ACEPTACIÓN Y RENUNCIA DE LA HERENCIA.-

De concurrir en el llamado a la herencia los presupuestos o condiciones subjetivas ya vistas, se produce la aceptación de la herencia, que como dispone el artículo 999 del Código Civil, puede ser expresa o tácita, incidiendo ello en el plazo de presentación de la declaración tributaria o de la autoliquidación del Impuesto; en relación con lo expuesto, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de Marzo de 2021, expuso:

“En el supuesto de testamento ológrafo, la adquisición hereditaria se entiende producida con la adverbación y protocolización del testamento, abriéndose por tanto el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del Impuesto respecto de los instituidos en dicho testamento, iniciándose consecuentemente con la finalización de dicho plazo, el plazo de prescripción del artículo 67.1 de la Ley General Tributaria.”

1.- La aceptación.- En la normativa del tributo no existen normas sobre la aceptación¹⁶ de la herencia, y sólo sobre su renuncia o repudiación.

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de Mayo de 2018, invocando lo dispuesto en el art.39, apartado primero, de la Ley General Tributaria concluye que si la herencia se acepta pura y simplemente, las obligaciones tributarias pendientes del sujeto pasivo

15 A los efectos de la preterición de la herencia, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Febrero de 2019, expuso: “Si el propio artículo 1080 del Código Civil, establece que la preterición no intencional de un heredero no produce la rescisión de la partición, debiendo pagarse a dicho heredero por el resto la parte que les corresponda, la consecuencia de que no se anule ni se rescinda la partición, es que los herederos a los que ya se les adjudicaron los bienes de la herencia siguen siendo propietarios de los bienes, puesto que la partición atribuye a cada uno de los herederos el dominio exclusivo de los bienes adjudicados, artículo 1068 del Código Civil, y por lo tanto si no se anula, ni se rescinde el acto por el que se les adjudican dichos bienes, no puede ser que se les prive de tales bienes para su adjudicación a su coheredero preterido, debiendo por lo tanto abonársele su cuota correspondiente en metálico, configurando la herencia como un todo global, y no sobre cada uno de los bienes que integra la herencia. Debe entenderse de acuerdo con la interpretación del artículo 1080 del Código Civil que la ahora apelante tiene derecho, a que se le abone en metálico el 50 % del valor de lo bienes que le fueron adjudicaron al apelado, también con relación a las participaciones de la vivienda de la CALLE000, tanto de la adquirida por la herencia de su padre, como del abuelo paterno”

16 La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Mayo de 2019, recuerda que: “Existe un abundante número de sentencias en las que se analiza qué actos suponen aceptación tácita de la herencia, bien con la finalidad de determinar si el heredero que no ha utilizado el beneficio de inventario, pero ha realizado actos concluyentes que suponen aceptación tácita, debe responder también con sus propios bienes de todas las cargas de la herencia (art. 1003 del Código Civil), bien para valorar la eficacia de una renuncia posterior, que ya no sería posible si hubo previa aceptación (art. 997 del Código Civil). De acuerdo con esta jurisprudencia, conforme al art. 999 del Código Civil, para que haya aceptación tácita, es preciso que la actuación del llamado revele de forma clara, precisa e inequívoca la voluntad de aceptar (“actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar”), o que sus actos sean incompatibles con la ausencia de la voluntad de aceptar (actos “que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero”), además la presentación de los documentos ante la Oficina Liquidadora, o la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones, se considera como aceptación tácita de la herencia.”

fallecido se transmiten a su heredero o herederos en su integridad -con las limitaciones señaladas en la normativa tributaria para el alcance de la sucesión de las obligaciones tributarias de las personas físicas- mientras que si se acepta a beneficio de inventario se produce, también, la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes del causante con la misma limitación vinculada a las condiciones del alcance de la sucesión tributaria de las personas físicas, y con las consecuencias, de índole estrictamente civil, derivadas de las propias características de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario cuyas reglas esenciales se recogen en el Código Civil, artículos 1010 y siguientes.

2. La repudiación o renuncia de la herencia.- Como es conocido la Ley del Impuesto en su artículo 28, dispone que:

a) "En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

b) En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

c) La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación."¹⁷

La contestación a Consulta de la Dirección General de Tributos de 4 de Febrero de 2019, expuso que:

"Primera: La repudiación de la herencia es una acción voluntaria y libre por la que el llamado a suceder renuncia a su derecho sobre la herencia es irrevocable, no puede

hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente, debe hacerse ante Notario en instrumento público y sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

Segunda: La regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la repudiación o adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación. Con esta regla se finge que el beneficiario de la repudiación recibe la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos. En concreto, no puede interpretarse como efecto de dicha regla que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación, ni desde el punto de vista civil, ni desde el punto de vista fiscal. Y ello porque tanto la aceptación como la repudiación de la herencia tienen efectos "ex tunc", esto es, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, lo que significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante."

Y en la Contestación a Consulta de 11 de Marzo de 2019, se expone:

"El régimen fiscal de la renuncia a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones dispone que en la renuncia pura, simple y gratuita de una herencia -efectuada antes de que haya prescrito el impuesto correspondiente a la misma-, el impuesto sólo se exige a los beneficiarios de dicha renuncia, pero no al renunciante, a quien únicamente se le exigiría el impuesto en los demás casos de renuncia a favor de persona determinada.

En cuanto a los beneficiarios de la renuncia, si reciben directamente otros bienes del causante, deberán tributar por el modo del que resulte mayor cuota tributaria de los dos siguientes: la suma de las dos liquidaciones que se indican a continuación: la que resulte por la adquisición de la parte renunciada aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y teniendo en cuenta el parentesco con el causante que tenga señalado un coeficiente superior de los dos siguientes: el del renunciante o su propio parentesco. Además, la que resulte de la adquisición directa de otros bienes del causante; o la suma que resulte de la adquisición conjunta de ambos grupos de bienes, girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

Si los beneficiarios de la renuncia no reciben directamente otros bienes del causante, deben tributar

¹⁷ Por su parte el art. 58 (4) del Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones añade que para que: "La renuncia del cónyuge sobreviviente a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales produzca el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte, a los efectos de la liquidación del impuesto, del caudal relicto del fallecido será necesario que la renuncia, además de reunir los requisitos del apartado 1, se haya realizado por escritura pública con anterioridad al fallecimiento del causante. No concurriendo estas condiciones se girará liquidación por el concepto de donación del renunciante a favor de los que resulten beneficiados por la renuncia;" véase: "El principio de igualdad en la partición hereditaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en relación con dicho Impuesto", de Huesca Boadilla, en "Boletín de Información Tributaria", nº 267 (2022)

exclusivamente por la adquisición de la parte renunciada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante, salvo que el del renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.”

3. El derecho de transmisión.- Es conocido el precepto contenido en el artículo 1006 del Código Civil, según el cual:

“Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.”

El precepto ha dado lugar a una conocida y reciente jurisprudencia,¹⁸ que basándose en lo expuesto por la Sala Primera del Tribunal Supremo¹⁹ concluye que sólo existe una sola transmisión y no dos como se expuso en anteriores pronunciamientos, al precisar como doctrina recaída en Recurso de Casación²⁰ que:

“Con lo razonado en el fundamento anterior -reproducción íntegra, insistimos, de la doctrina expresada en nuestra Sentencia de 5 de Junio de 2018- estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión que nos suscita la Sección Primera (determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno).

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la Sentencia 539/2013, de 11 de Septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo y en la citada Sentencia de 5 de Junio de 2018, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos

imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada Sentencia civil según la cual los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

Tal afirmación es válida para las sucesiones “*mortis causa*” regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en Comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el “*ius transmissionis*”, de forma semejante, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña.

Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso (artículos 4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), corregimos la doctrina establecida en nuestras Sentencias de 14 de Diciembre de 2011 y 25 de Mayo de 2011 (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007).²¹

V. ASPECTOS SUBJETIVOS.- Al estar dependiendo la carga tributaria del parentesco es presupuesto necesario determinar el tipo de parentesco entre transmitente y adquirente o si se prefiere entre el causante y el heredero o legatario, habida cuenta los cuatro grupos de parientes que se contienen en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; sin perjuicio de efectuar la remisión correspondiente²² voy a dar suscita cuenta de las tres cuestiones que más han preocupado a la Jurisprudencia de los Tribunales de Justicia.

1.-El parentesco de afinidad.- Una reiterada doctrina del Tribunal Supremo como la contenida en la Sentencia de 28 de Abril de 2019, fue del siguiente parecer:

“A efectos de aplicar las reducciones de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones “*mortis causa*” e incluir al heredero sujeto pasivo en alguno de los grupos que contempla el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del

18 Sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de Marzo de 2019, que se remite a otras de fecha anterior.

19 Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 11 de Septiembre de 2013.

20 El Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de Octubre de 2019, inadmitió un Recurso de Casación pues la cuestión objeto de controversia -la determinación del “*dies a quo*” en el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en supuestos de doble transmisión y adquisición hereditaria- está embebida dentro de la ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante Sentencias de 5 de Junio de 2018 y 29 de Marzo de 2019 que declaran que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos “*mortis causa*”, lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación, con lo que, en el supuesto de no aceptación de la primera causahabiente, la adquisición hereditaria se produce con la aceptación de los segundos causahabientes, computándose el plazo, en todo caso, desde el momento del hecho causante.

21 La doctrina se ha ocupado con detenimiento sobre este parecer jurisprudencial; me remito a: “La transmisión del “*ius delationis*” en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”; de Calvo Vérguez, en “Boletín de Información Tributaria” nº 236 (2019); véase, bajo otro punto de vista no menos interesante; “¿Qué le pasa a la Administración Tributaria con el derecho de transmisión? O mejor ¿Qué le podrá pasar cuando descubra qué dirá ahora la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre el derecho de transmisión?” de Cabanas Trejo, en “El Notario del Siglo XII”, nº 84 (2019).

22 Me remito a lo que expuse en: “El parentesco y el Ordenamiento Tributario”, en “Carta Tributaria”, nº 43 (2018); sobre el parentesco de afinidad en relación con los títulos nobiliarios, véase la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 16 de Octubre de 2019.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el parentesco de los colaterales por afinidad subsiste una vez extinguido el matrimonio entre el causante y el pariente consanguíneo del heredero."

Y ello con apoyo en la argumentación siguiente:

"El problema en el asunto decidido por la Sentencia 1430/2017, de 25 de Septiembre -y en este recurso que nos ocupa- es otro: si el parentesco por afinidad requiere a efectos fiscales la subsistencia del vínculo matrimonial correspondiente. O, dicho de otro modo, si la afinidad se extingue cuando desaparece el vínculo consanguíneo (como sucede en los casos de fallecimiento del pariente consanguíneo antes que el pariente afín).

Y, conforme a lo que se ha anticipado, la respuesta debe ser la misma que la ofrecida en nuestras anteriores Sentencias, como apunta, por ejemplo, nuestra Sentencia 455/2018 de 20 de Marzo, (recurso casación de unificación de doctrina 115/2017) en la que sostuvimos que la extinción del vínculo matrimonial del que surge el parentesco por afinidad no supone -en casos como este y a los efectos del impuesto sobre sucesiones- que el pariente afín se convierta en un extraño, sino que debe seguirle siendo aplicable la reducción derivada de su grado de afinidad prevista en la normativa del tributo.

Como dijimos en la referida Sentencia de 25 de Septiembre de 2017, "cabría, por último, reforzar el criterio expuesto con" una consideración adicional: "que en nuestro sistema sucesorio el pariente afín solo puede ser llamado a la herencia por testamento al no estar prevista -como se sigue de nuestro Código Civil- su sucesión abintestato. Quiere ello decir, por tanto, que la voluntad del causante es instituir heredero o nombrar legatario a su pariente político a pesar de la extinción anterior -por muerte de su cónyuge, pariente consanguíneo del llamado- del vínculo matrimonial que originó la afinidad. Si ello ha sido así es, sin duda, porque el vínculo afectivo se mantiene no obstante aquella extinción, lo que no puede ser desconocido -a nuestro juicio- por las normas tributarias que gravan la sucesión" FD Quinto)"

Además, la Contestación a Consulta de la Dirección General de Tributos de 19 de Septiembre de 2019, sobre el particular expuso:

"A la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de Marzo de 2003 y 14 de Julio de 2011, "no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad", por lo tanto, en el supuesto consultado, el consultante, en su condición de colateral de tercer grado de la fallecida, es decir, sobrino

por afinidad de la causante, estará incluido en el grupo III de parentesco, que incluye a los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, además de aplicar el coeficiente multiplicador previsto para dicho Grupo III en el artículo 22 de la Ley, sin que sea relevante que el tío del consultante, nexo de unión entre el consultante y la causante, haya fallecido previamente o no (nada dice al respecto en la consulta), ya que en relación con dicha cuestión, en un caso similar, el Tribunal Supremo, en un recurso de casación para unificación de doctrina (Sentencia 647/2017, de 6 de Abril de 2017) ha confirmado que los descendientes por afinidad, nombrados herederos por testamento, se integran el grupo III de parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la persona que servía de nexo entre el causante y estos descendientes, el progenitor, hubiera fallecido con anterioridad."

2.-Las "parejas de hecho": Sobre si entre las parejas de hecho existe o se da algún tipo de parentesco, o por el contrario se trata de "extraños" a efectos jurídicos, también ha habido un importante acarreo doctrinal²³ y jurisprudencial, especialmente referido a si la asimilación tributaria al matrimonio depende de la inscripción en el Registro correspondiente o puede la relación²⁴ de afectividad semejante a la que surge del vínculo matrimonial probarse por otros medios de los admitidos en Derecho.

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 16 de Septiembre de 2019, citando

23 Véanse entre otros: "Las parejas de hecho en el Ordenamiento Jurídico español y francés", de Ayllón García, en Diario la Ley 9415, del día 15 de Mayo de 2019, e "Institución de heredero o legatario y crisis matrimonial de la pareja de hecho", de Vela Sánchez, en "Diario la Ley" nº 9526, del día 26 de Noviembre de 2019; la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de Febrero de 2023, expuso: "Si por razones profesionales uno de los integrantes de la pareja se ve forzado a trasladar su residencia oficial fuera del domicilio familiar, no por ello deja de existir la pareja si así lo han decidido sus integrantes de común acuerdo y se mantienen efectivos lazos afectivos y de comunidad de intereses, los cuales deberán acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho. La voluntad de permanecer ligados como pareja de hecho resulta del propio hecho de que no se cancela la inscripción en el correspondiente Registro de Parejas de Hecho, en la existencia de un hijo común, en el hecho de que el causante no se desligó del domicilio familiar, hasta el punto de que se acredita que fallece en ese lugar y en la existencia de intereses económicos comunes. Son todos estos indicios relevantes a los efectos de entender que pese a la esporádica interrupción de la convivencia familiar por razones profesionales, que obligaban al causante a fijar su residencia en lugar distinto, lo que conllevaba también importantes beneficios fiscales, la pareja se mantuvo unida."

24 Me remito a: "La aplicación de la reducción por parentesco en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dentro del ámbito de las uniones de hecho", de Calvo Vérguez, en "Boletín de Información Tributaria" nº 270 (2022), así como a "Sentencia del Tribunal Constitucional: requisitos de las parejas de hecho a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Sentencia de la Sección Segunda de 21 de Marzo de 2022", de Pérez-Fadón Martínez en "Carta Tributaria" nº 85.

Jurisprudencia precedente expuso²⁵ :

“Luego este Tribunal Central considera que la inscripción en el registro es una acreditación de una situación de hecho, de modo que resulte posible aplicar el régimen jurídico que en el ámbito de competencias autonómico se ha posibilitado con la aplicación de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones para el supuesto de pareja de hecho inscrita. La falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en el artículo 1 de la Ley 11/2001, necesarios para que se sea de aplicación los beneficios referidos para la pareja de hecho.”

Sin embargo no está dicha la última palabra; y así la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 10 de Enero de 2019, estimó la pretensión de dar por probada la existencia de una pareja de hecho, al margen de lo que supone la inscripción en el Registro correspondiente, argumentando:

“En el presente supuesto podemos concluir, con fundamento en las reglas distributivas de la carga alegatoria y de la prueba (arts. 405.2 y 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), que entre el recurrente y su causante existía una unión de hecho por cumplirse los requisitos materiales del art. 1 de la Ley autonómica 11/2001. Este elemento fáctico no ha sido discutido por las Administraciones demandadas, como tampoco lo fue por el Tribunal Económico Administrativo Regional, dado que su oposición a la pretensión del reclamante se sustenta únicamente en la falta de inscripción de la unión en el registro.

De todos modos, obran en el expediente datos de los que cabe deducir la convivencia de los miembros de la pareja, tales como la condición de heredero del actor, la declaración de los testigos contenida en el acta notarial de manifestaciones aportada, la participación común en una cuenta bancaria, la convivencia en el mismo domicilio, el abono de gastos comunes en cuentas individuales, la

25 En la misma se expone: “Este Tribunal Central comparte la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencias 31302/2010, de 22 de Febrero (rec. 951/2006), de la Sección Cuarta, 723/2012, de 19 de Julio (rec. 380/2010), de la Sección Quinta, y 60131/2012, de 30 de Octubre (rec. 148/2010), 1/2014, de 14 de Enero (rec. 755/2011), 1098/2014, de 23 de Septiembre (rec. 330/2012) y 113/2015. En concreto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de la Sección Novena 113/2015, de 5 de Febrero (rec. 1011/2012) manifiesta: “La regulación legal es clara en cuanto que dispone que solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho sean equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios. Requisito este el de la inscripción que no es un mero requisito formal sino que tiene efectos constitutivos para poder reconocer efectos jurídicos a las uniones de hecho a los efectos de poder obtener, en este caso, la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges. Inscripción que no existe en la unión de hecho examinada por lo que se incumple uno de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico.”

declaración del testador de que formaban una unión de hecho, etc. elementos que, valorados en su conjunto, entendemos que tienen gran transcendencia indiciaría sobre la relación afectiva asimilable a la conyugal a los efectos tributarios de la Ley 10/2009, de la Comunidad de Madrid.”

Debe citarse además la Sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de Marzo de 2022, por la que se amparó a un integrante de una pareja de hecho inscrita en un Registro Municipal a quien la Hacienda Autonómica denegó la aplicación de la bonificación en un caso de donación de una parte de vivienda familiar que compartía con su pareja de hecho.

3.-El cónyuge divorciado.- El artículo 20.2.a) de la Ley Reguladora del Impuesto incluye en el Grupo II a los cónyuges, al objeto de aplicar las reducciones en la base imponible y antes de aplicar el tipo de gravamen que se contempla en el artículo 21 de la mencionada disposición; por ello ya no está dentro de dicho grupo el cónyuge divorciado pues ha perdido dicha condición; a ello se ha referido la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 31 de Enero de 2023, que se pronunció en los siguientes términos:

“Resulta evidente que la disolución del matrimonio producida por el divorcio conlleva de forma inexorable la extinción del vínculo matrimonial en todos los ámbitos, incluido el tributario; lo contrario implicaría crear la ficción jurídica de que una vez celebrado el matrimonio por los contrayentes, estos tendrían la consideración de cónyuges únicamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones durante toda su vida, lo que resulta absurdo e incongruente con el resto del Ordenamiento Jurídico, dado que una vez finalizado el matrimonio cesan tanto los derechos y deberes entre las partes del mismo, como sus efectos frente a terceros, ente ellos la Administración”.

VI. ASPECTOS OBJETIVOS.- La atribución patrimonial en favor del heredero o legatario²⁶, precisa de su concreción con arreglo a lo expuesto en las cláusulas testamentarias, con sujeción a lo dispuesto en el Código Civil o en la normativa fiscal, a lo que ya se ha aludido con anterioridad, pasando previamente por la fijación de las legítimas y por la condición de las donaciones.

Las legítimas constituyen una limitación de las facultades dispositivas del causante en beneficio de su cónyuge y parientes más próximos, es decir operan a favor de los legitimarios y funcionan como un freno a la libertad de testar; puesto que, como establece el art. 763 del

Código Civil: "El que tuviere herederos forzosos sólo podrá disponer de sus bienes en la forma y con las limitaciones que se establecen en la sección quinta de este Capítulo", es decir la reguladora de las legítimas.²⁶

El sistema legitimario no impide la validez de las disposiciones gratuitas realizadas a favor de los herederos forzosos y terceros, siempre que no perjudiquen a los otros colegitimarios (art. 819 del Código Civil); las legítimas no constituyen una "pars reservata bonorum" (parte reservada de los bienes), dado que el testador puede disponer "íntervivos y mortis" causa de su patrimonio, si bien bajo una eficacia condicionada a la defensa de la intangibilidad cuantitativa que, de sus legítimas, hagan los legitimarios (Sentencia del Tribunal Supremo 695/2005, de 28 de Septiembre, que cita a su vez las Sentencias de 31 de Marzo de 1.970 y 20 de Noviembre de 1990).

El legitimario puede recibir por cualquier título apto su legítima; en otro caso y de ser totalmente desconocidos sus derechos podría haber una desheredación o preterición injusta, salvo que procediera, claro está, la sucesión abintestato (art. 813 del Código Civil); la expresión "por cualquier título", a la que se refiere el art. 815 del Código Civil implica que al legitimario se le puede atribuir su legítima, tanto a título de herencia (Sentencia del Tribunal Supremo 24 de Enero de 2008), de legado (Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de Febrero de 1900, 25 de Mayo de 1917, 20 de Junio de 1986, 17 de Julio de 1996 entre otras), o de donación (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de Febrero de 1981 y 24 de Enero de 2008).

En definitiva, como exponen las Sentencias del Tribunal Supremo 695/2005, de 28 de Septiembre y 863/2011, de 21 de Noviembre, las legítimas constituyen un sistema de reglamentación negativo, dado que la Ley deja al causante disponer de sus bienes en la confianza de que va a cumplir voluntariamente, y por cualquier título, el deber de respetarlas, confiriendo al legitimario (artículo 763.2

²⁶ La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Junio de 2019, siguiendo otras de anterior fecha expuso: "Como señaló la añeja Sentencia de esta Sala de 3 de Junio de 1947, el legatario tiene derecho a la cosa legada desde el fallecimiento del testador, pero le falta la posesión para lo que es precisa la entrega. La Sentencia de 25 de Mayo de 1992 ha recogido que de acuerdo con el art. 882 del Código Civil cuando el legado es de cosa específica y determinada, propia del testador, el legatario adquiere la propiedad desde que aquél muere, si bien debe pedir la entrega al heredero o albacea, cuando éste se halle autorizado para darla (art. 885 del Código Civil) lo que implica que en el caso de ser varios legatarios de un mismo bien se constituye sobre él una comunidad ordinaria sometida a las reglas de los arts. 392 y ss. Asimismo, ya recogió la sentencia de 19 de Mayo de 1947 que la entrega constituye un requisito complementario para la efectividad del legado, al mismo tiempo que una circunstancia "sine qua non" para el legatario que quiera disfrutar por sí mismo de la cosa legada, con independencia de la adquisición dominical que tendrá lugar en los términos prevenidos en el art. 882. En la misma línea, la de 29 de Mayo de 1963 que aunque el legatario adquiere la propiedad de la cosa legada desde la muerte del testador, ello no le faculta por sí para ocupar la cosa, sino que ha de pedir su entrega y posesión al heredero o albacea, lo que constituye un requisito complementario para la efectividad del legado."

del Código Civil), para el caso de que se superen en su perjuicio los límites establecidos, la facultad de ejercitar las acciones de defensa cuantitativa de las mismas, con la reclamación del complemento (artículo 815 del Código Civil), la reducción de legados excesivos (artículos 817 y 820 del Código Civil y Sentencia de 24 de Julio de 1986) o, en su caso, de las donaciones inoficiosas (artículos 634, 651, 819 y 820 del Código Civil), incluso aunque estén ocultas bajo negocios aparentemente onerosos (Sentencia del Tribunal Supremo de 676/1986, de 14 de Noviembre).

De la legítima se predica, conforme a lo expuesto, su intangibilidad cualitativa (artículo 813 del Código Civil) y cuantitativa (artículo 815) y ésta última debe ser respetada en todo caso por el causante; pues de no hacerse así, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de Junio de 1999, se conculcaría el ordenamiento sucesorio.

En este sentido, como explica la Sentencia del Tribunal Supremo 124/2006, de 22 de Febrero:

"El artículo 654 y los dos siguientes desarrollan la inoficiosidad de las donaciones, y así, al fallecimiento del donante, se computan las donaciones, las cuales se imputan a la legítima, si el donatario es, a su vez, legitimario, pues aquella se atribuye, amén de por otros medios, por donaciones, que, con lo que deja el donante a su muerte, sirve para su cálculo; es el "donatum", que se suma al "relictum", y si con este último no hay bienes suficientes para que los legitimarios perciban sus legítimas, las donaciones son inoficiosas y habrá que rescindir las total o parcialmente para alcanzar los bienes suficientes para cubrir las legítimas, que es lo que establece el primer párrafo, inciso primero, del artículo 654, con la significación de que, si la donación es inoficiosa, se reducirá lo que sea necesario para defender las legítimas."

1.- Computación de las legítimas y colación.- Es esta una cuestión previa a tener en cuenta, y sobre la que existe una importante doctrina jurisprudencial;²⁷ y así la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 5 de

²⁷ Véase lo expuesto por Vela Torres bajo el título: "Herencia: computación, imputación y colación" "Diario la Ley" nº 9524, del día 22 de Noviembre de 2019; además la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Junio de 2019, expuso: "No se discute por las partes que debe partirse de la operación puramente contable de sumar al "relictum" líquido el valor del "donatum", lo que permite fijar la base del cálculo de la legítima global de los litigantes (art. 818 del Código Civil). Lo que discuten las partes es si lo recibido "inter vivos" por los legitimarios recurrentes debe reducirse para hacer efectivo el legado del tercio libre hecho a favor del legitimario recurrido (que es lo que hizo el contador partidor y ha sido respaldado por la sentencia recurrida) o si, por el contrario, como argumentan en su primer motivo los recurrentes donatarios, las donaciones se imputan primero a la legítima estricta de cada uno de los legitimarios donatarios y, en el exceso, al tercio libre, sin que proceda la reducción de las donaciones más allá de lo necesario para cubrir la legítima del no donatario, aunque en el testamento se haya dispuesto a su favor de la parte libre a título de legado. Esta segunda es la interpretación correcta a la vista de lo dispuesto en los arts. 819, 820 y 825 del Código Civil."

Noviembre de 2019, ha expuesto:

"En este sentido, las diferencias entre computación de la legítima y colación son evidentes. La computación ha de llevarse a cabo aun cuando exista un único legitimario, puesto que su legítima puede verse perjudicada por las donaciones efectuadas por el causante a terceras personas; mientras que la colación del art. 1035 del Código Civil, sólo tiene lugar cuando concurren a la herencia herederos forzosos.

En la computación hay que agregar al caudal hereditario todas las donaciones llevadas a efecto por el causante, ya sean a herederos forzosos como a terceros, dado que a través de unas y otras se puede lesionar la legítima; mientras que, en el caso de la colación del art. 1035 del Código Civil, sólo se tienen en cuenta las donaciones realizadas a los herederos forzosos, para reconstruir entre ellos el haber del causante, y conseguir, salvo dispensa de colación, la igualdad entre los mismos, bajo la presunción de configurarlas como anticipo de la herencia.

Las normas concernientes al cómputo del "*donatum*" (art. 818 del Código Civil) son de carácter imperativo, no susceptibles de entrar dentro de la esfera de disposición del causante; mientras que la colación puede ser dispensada por el "*decius*", siempre que se respeten las legítimas de sus herederos forzosos (art. 1036 del Código Civil); como señalan las Sentencias del Tribunal Supremo de 29/2008, de 24 de Enero, y 2/2010, de 21 de Enero:

El causante puede dispensar de la colación a uno o varios de los legitimarios, pero no puede impedir que se computen para calcular la legítima, por mor del artículo 813 del Código Civil". En consecuencia, el empleo del término colación del párrafo segundo del art. 818 del Código Civil se debe distinguir, en un plano técnico jurídico, con la colación entre herederos forzosos a la que se refiere el art. 1035 del del Código Civil, que es la acción ejercitada en este proceso. De esta forma se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo 738/2014, de 19 de Febrero de 2015, en los términos siguientes: "En este sentido, la colación que contempla el artículo 818 del Código Civil, en su párrafo segundo: "Al valor líquido de los bienes hereditarios se agregará al de las donaciones colacionables", fiel a su antecedente en el Proyecto de Código Civil de 1851, que más gráficamente se refería a la agregación del "valor que tenían todas las donaciones del mismo testador" viene referida a las operaciones de cálculo que encierra la determinación del caudal computable a los efectos de fijar las correspondientes legítimas. En este marco, su empleo en la formulación del citado artículo 818 del Código Civil no se refiere a una

aplicación técnica o jurídica del concepto de colación, sino a un sentido lato que se corresponde con la noción de colación como mera computación de las donaciones realizadas por el testador para el cálculo de la legítima y de la porción libre que recoge el 818 del Código Civil.

Por el contrario, el empleo de la colación que se infiere del artículo 1035 del Código Civil, sí que refiere una aplicación técnica o jurídica de este concepto basado en la presunta voluntad del causante de igualar a sus herederos forzosos en su recíproca concurrencia a la herencia, sin finalidad de cálculo de legítima, como en el supuesto anterior; todo ello, sin perjuicio de que se haya otorgado la donación en concepto de mejora o con dispensa de colacionar.

Igualmente insisten en dicha distinción las Sentencias del Tribunal Supremo 360/1982, de 19 de Julio, 245/1989, de 17 de Marzo, y 142/2001, de 15 de Febrero."

El cálculo de la legítima se lleva a efecto a través de su computación; el art. 818 del Código Civil señala que: "Para fijar la legítima se atenderá al valor de los bienes que quedaren a la muerte del testador, con deducción de las deudas y cargas, sin comprender entre ellas las impuestas en el testamento. Al valor líquido de los bienes se agregará el de las donaciones colacionables."

En efecto, mediante la computación se agrega al caudal relicto del causante todas las donaciones realizadas por el mismo en vida; pues, de no llevarse a efecto tal operación, se podría atentar contra el principio de la intangibilidad de las legítimas, que se vería lesionado si el causante dispusiera intervivos, por actos gratuitos, de la totalidad de sus bienes, de manera tal que nada restase para repartir entre sus herederos forzosos, o lo hiciera de forma tal que les quedara a sus legitimarios una participación inferior a la que legalmente les corresponde según su grado parentesco con el causante.

A esta operación de cómputo de la legítima global se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 29/2008, 24 de Enero, que señala al respecto: "El cómputo de la legítima es la fijación cuantitativa de ésta, que se hace calculando la cuota correspondiente al patrimonio hereditario del causante, que se determina sumando el "*relictum*" con el "*donatum*"; así lo dicen expresamente las Sentencias de 17 de Marzo de 1989 y 28 de Septiembre de 2005 y se refieren a ello las de 21 de Abril de 1990, 23 de Octubre de 1992 y 21 de Abril de 1997.

Una vez efectuada tal operación de adición se realiza la imputación; es decir encuadrar cada una de las disposiciones efectuadas a título gratuito por el causante dentro de las distintas porciones en que se divide la herencia (tercios de legítima estricta o corta, mejora y libre

disposición) para averiguar, en definitiva, si lo donado o legado debe ser reducido por exceder de la parte a la que el donatario o legatario tiene derecho.

La colación no opera, desde el punto de vista técnico jurídico, con el sistema de protección de la legítima, sino que es una operación o norma de reparto, característica de las operaciones particionales, cuyo fundamento radica en la consideración de que lo recibido del causante a título lucrativo por un heredero forzoso debe entenderse, salvo disposición en contrario del causante, como anticipo de la herencia, cuando concurra con otros herederos de tal condición.

A estas operaciones se refiere la Sentencia del Tribunal Supremo 748/2012, de 29 de Noviembre, que reproduce la doctrina fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo 29/2008, de 24 de Enero, de la manera siguiente:

“El cómputo de la legítima es la fijación cuantitativa de ésta, que se hace calculando la cuota correspondiente al patrimonio hereditario del causante, que se determina sumando el *“relictum”* con el *“donatum”*; así lo dicen expresamente las Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Marzo de 1989 y 28 de Septiembre de 2005 y se refieren a ello las de 21 de Abril de 1990, 23 de Octubre de 1992 y 21 de Abril de 1997. Artículo 818 del Código Civil”.

La atribución es el pago de la legítima, por cualquier título; como herencia, como legado o como donación. Artículos 815 y 819 del Código Civil.

La imputación es el colocar a cuenta de la legítima lo que un legitimario ha recibido de su causante como heredero, como legatario o como donatario. A ella se refieren las Sentencias citadas, de 31 de Abril de 1990 y 28 de Septiembre de 2005. Artículo 819 del Código Civil, que se refieren a la imputación de las donaciones”.

No obstante, como ya hemos adelantado, el empleo del término colación del párrafo segundo del art. 818 Código Civil se debe distinguir, en un plano técnico jurídico, de la colación entre herederos forzosos a la que se refiere el art. 1035 del Código Civil; de esta forma se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo 738/2014, de 19 de Febrero de 2015, en los términos siguientes:

“En este sentido, la colación que contempla el artículo 818 del Código Civil, en su párrafo segundo: “Al valor líquido de los bienes hereditarios se agregará al de las donaciones colacionables”, fiel a su antecedente en el Proyecto de Código Civil de 1851, que más gráficamente se refería a la agregación del “valor que tenían todas las donaciones del mismo testador” viene referida a las operaciones de cálculo que encierra la determinación del caudal computable a los efectos de fijar las correspondientes legítimas. En este marco, su empleo en la formulación del citado artículo 818 del Código Civil no se refiere a una aplicación técnica o jurídica del concepto

de colación, sino a un sentido lato que se corresponde con la noción de colación como mera computación de las donaciones realizadas por el testador para el cálculo de la legítima y de la porción libre que recoge el 818 del Código Civil.

Por el contrario, el empleo de la colación que se infiere del artículo 1035 del Código Civil, sí que refiere una aplicación técnica o jurídica de este concepto basado en la presunta voluntad del causante de igualar a sus herederos forzosos en su recíproca concurrencia a la herencia, sin finalidad de cálculo de legítima, como en el supuesto anterior; todo ello, sin perjuicio de que se haya otorgado la donación en concepto de mejora o con dispensa de colacionar”.

De la misma manera, lo explica la Sentencia del Tribunal Supremo 245/1989, de 17 de Marzo, cuando al interpretar el art. 818 del Código Civil indica:

“Pero con la salvedad de que la palabra “colacionables” referida a las donaciones, tiene aquí un sentido impropio, que no se corresponde con el puramente técnico del artículo 1035, y que más bien significa “computables”. Computabilidad que viene referida exclusivamente a la operación contable para la determinación de si ha existido inoficiosidad, habida cuenta del importe que corresponde a cada uno de los tres tercios de la herencia pero que en nada afecta a la obligación de colacionar que sólo puede corresponder “al heredero forzoso que concurra con otros que también lo sean [...]” “La reducción de las disposiciones efectuadas a título gratuito responde a la finalidad de salvaguardar el principio de intangibilidad de las legítimas, que garantiza el artículo 813 del Código Civil, y la colación tiene como finalidad procurar entre los herederos legitimarios la igualdad o proporcionalidad en sus percepciones, por presumirse que el causante no quiso la desigualdad de trato, de manera que la donación otorgada a uno de ellos se considera como anticipo de su futura cuota hereditaria.”

Igualmente insiste en dicha distinción la Sentencia del Tribunal Supremo 142/2001, de 15 de Febrero, cuando razona: “Estrictamente la colación es una operación particional, cuya finalidad no es la protección de las legítimas, sino de determinar lo que ha de recibir del heredero forzoso por su participación en la herencia, que puede ser mayor que la que le corresponde por su legítima, si el causante le ha dejado más. En suma, la colación se refiere a la cuenta de participación de heredero forzoso en la herencia”; o la Sentencia del Tribunal Supremo 360/1982, de 19 de Julio, al establecer que: “[...] la colocación implica una ordenación típica basada en criterios de equidad tendentes a evitar desigualdades en la distribución de la herencia en tanto el causante no dispone de ella.”

2.- La colación.- Lo expuesto en los artículos 1035 a 1050 del Código Civil ha de ser tenido en cuenta para igualar a los diversos herederos, puesto que lo que recibieron en vida del causante deberán computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de la partición, por lo que el donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido, percibiendo sus coherederos, el equivalente en cuanto sea participe de la misma naturaleza, especie y calidad; diversas cuestiones han de ser consideradas al respecto.

a.- la dispensa de colación.- El favorecido por la donación intentará demostrar que el donante no quiso el cómputo posterior imputando lo donado en las adquisiciones hereditarias; sobre ello se ha pronunciado el Tribunal Supremo que en Sentencia de 6 de Marzo de 2019, expuso:

“En la citada Sentencia 473/2018 nos pronunciamos acerca de esta cuestión, que no es pacífica en la doctrina científica -aunque en la actualidad es mayoritaria la opinión a favor de la revocabilidad- y sobre la que no existía jurisprudencia consolidada de la Sala, tal y como con detalle expusimos en esa ocasión. Dijimos en esta Sentencia:

Debe atenderse a la verdadera naturaleza y a la eficacia que el Código Civil atribuye a la dispensa de colación; la conclusión no puede ser otra entonces que la de la revocabilidad de la dispensa y la necesidad de estar a la última voluntad del causante.

La dispensa es una declaración de voluntad²⁸ que da lugar a que la partición se deba realizar sin tener en cuenta en ella las liberalidades percibidas en vida por los legitimarios. Se trata, por tanto, de un acto de naturaleza y eficacia “*mortis causa*”, regido por el principio de la revocabilidad por el que, como opción de política legislativa, se inclina el Código Civil, tal y como con claridad resulta de los arts. 737 y 1271 Código Civil así como de las escasas excepciones en las que el Código acepta la eficacia de un contrato sucesorio (art. 826, promesa de mejorar en capitulaciones; art. 827, mejora contractual irrevocable; art. 1341, donación en capitulaciones de bienes futuros).

Con independencia de la forma en que se manifieste y del documento que la recoja, la dispensa de colación no pierde su naturaleza de declaración unilateral y revocable. Afirmar que la dispensa formó parte del negocio lucrativo aceptado por el donatario implicaría convertir la dispensa en causa de la donación y sostener que el donatario

aceptó la donación por su carácter no colacionable, lo que resulta difícil de imaginar, solo podría dar lugar, en su caso, a plantear bien el error en la aceptación bien la renuncia a la donación. A ello debe sumarse que, sabiendo que la dispensa es un acto unilateral y revocable, el donatario que acepta la donación siempre debe asumir que el causante puede revocar su decisión para privarle, no de la donación, sino de las expectativas que tuviera de recibir más en la sucesión, por lo que una revocación de la dispensa, como la revocación de otro acto dirigido a ordenar la sucesión, nunca puede considerarse que contraría los actos propios.

A efectos prácticos cabe añadir que es lógico considerar irrevocable la dispensa cuando el causante puede lograr el mismo efecto disminuyendo la cuota de institución del donatario, por ejemplo, mediante donaciones no colacionables a los demás.”

b.- colación y donación remuneratoria.- Se ha cuestionado si la donación remuneratoria a que se refiere el artículo 619 del Código Civil es colacionable; si la donación se ha hecho “por los servicios prestados al donante”, se entiende implícita la dispensa de colación, ya que la solución contraria comportaría que los servicios quedarían “sin retribuir.”

Pero si se desciende al caso real la solución no está tan clara; se da cuenta de la donación de todas las participaciones sociales de la Empresa Familiar uno de los hijos como retribución de los servicios prestados a la misma; el favorecido por la donación intentará que la misma no se compute en su porción hereditaria, aunque ello suponga dejar sin herencia a los demás hermanos y en principios coherederos; la solución puede estar en la puesta en relación de los “servicios prestados”, con el importe de la donación:

3.- La “colación fiscal”.- A ello se refiere el artículo 30 de la Ley del Impuesto, en la redacción procedente de la Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, en relación con lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1683/1991, de 8 de Noviembre, a cuyo tenor:

“En la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario serán acumulables a la base imponible de la sucesión la de las donaciones realizadas en los cinco años anteriores al fallecimiento, considerándose a efectos de determinar la cuota tributaria como una sola adquisición. De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus

²⁸ En su defecto, es decir de no poder probar la dispensa de colación intentará que el importe de lo colacionable se valore conforme al que tuvo en el momento de la donación; frente a ello salió del paso la reforma del artículo 1045 del Código Civil, por la Ley 11/981, de 13 de Mayo, que a partir de su vigencia dispuso que: “No han de traerse a colación y partición las mismas cosas donadas, sino su valor en el tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios.”

Importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas.”

4.-La cautela “socini”.- Por último es de recordar que también puede afectar a la atribución concreta de las porciones hereditarias, lo expuesto en el epígrafe, en relación con lo cual la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 16 de Octubre de 2019, expone:

“En el supuesto de la Resolución de 5 de Febrero de 2015, semejante a la de este expediente, la opción compensatoria de legítima establecida en el artículo 820.3.º del Código Civil, o cautela “Socini”, según es configurada doctrinal y jurisprudencialmente, y que fue ordenada por la testadora en su testamento, implicaba la adopción de una decisión por el cónyuge viudo que, aunque pudiera entenderse adecuada para los intervinientes, lo cierto es que suponía una elección por parte de los legitimarios en relación con la posición del cónyuge viudo respecto de los bienes gravados por la legítima del incapaz. En la Resolución de 22 de Junio de 2015, la elección de la viuda no implicaba decisión alguna por parte de los herederos puesto que no se gravaba su legítima estricta sino tan sólo la mejora en los términos establecidos por el Código Civil, sin que afectase a la intangibilidad de la legítima.”

5.-La fiducia testamentaria.- Aparece en la Ley 41/2003, de 13 de Mayo; en la Exposición de Motivos de la expresada Ley se indica que se pretende “introducir una nueva figura de protección patrimonial indirecta de las personas con discapacidad” señala el Legislador: “Se reforma el artículo 831 del Código Civil con objeto de introducir una nueva figura de protección patrimonial indirecta de las personas con discapacidad. De esta forma, se concede al testador ampliar facultades para que en su testamento pueda conferir al cónyuge superviviente amplias facultades para mejorar y distribuir la herencia del premuerto entre los hijos o descendientes comunes, lo que permitirá no precipitar la partición de la herencia cuando uno de los descendientes tenga una discapacidad y aplazar dicha distribución a un momento posterior en el que podrán tenerse en cuenta la variación de las circunstancias y la situación actual y necesidades de la persona con discapacidad. Además estas facultades pueden concedérselas los progenitores con descendencia común, aunque no estén casados entre sí”.

Se trata de una fiducia testamentaria como se denomina en las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de Octubre de 1944 y 29 de Abril de 1972, que tiene sus antecedentes en los Derechos Civiles Autonómicos, en concreto de Aragón y Navarra, y en el artículo 663 del Proyecto de

Código Civil de 1851 de García Goyena, constituyendo una excepción no solo del artículo 830, sino también del artículo 670, ambos del Código Civil, para permitir encomendar a un progenitor las facultades sucesorias sobre la propia sucesión.

El objeto de la delegación es la mejora (de hijos o descendientes comunes) pero no entendida en el sentido técnico, pues además de dicho concepto el apartado 1 añade “incluso con cargo al tercio de libre disposición y en general adjudicaciones o atribuciones de bienes concretos por cualquier título o concepto sucesorio o particiones incluidas las que tengan por objeto bienes de la sociedad conyugal disuelta que este sin liquidar”, por consiguiente fiducia que queda únicamente limitada al respeto de la legítima estricta, término que se introduce por primera vez en el Código Civil, aunque ya había sido utilizado con anterioridad por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que había empleado también el término de “legítima corta”.

Respecto al momento en que dicha legítima debe ser pagada a los herederos legitimarios nada dice el artículo examinado, que guarda silencio sobre este importante punto, limitándose a señalar al cónyuge fiduciario un plazo de dos años para realizar el encargo otorgado, si el causante no hubiera conferido la facultad de hacerlo en su propio testamento o no le hubiese señalado plazo. La única mención que respecto a la legítima estricta preceptúa el expresado artículo es en el apartado 3 al significar como límite de las facultades concedidas al cónyuge viudo “respetar las legítimas estrictas de los descendientes comunes y las mejoras y demás disposiciones del causante en favor de éstos” y en el párrafo tercero de dicho apartado nos ofrece una importante pista sobre la respuesta a la cuestión planteada al indicar “Se entenderán respetadas las disposiciones del causante a favor de los hijos o descendientes comunes y las legítimas cuando unas y otras resulten suficientemente satisfechas”. Aunque es cierto que existen discrepancias en la doctrina científica sobre la solución a esta controversia y todavía no se ha producido un pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare la cuestión, esta Sala considera que no puede diferirse sine die a que el cónyuge viudo ejecute la fiducia para que los descendientes comunes que sean legitimarlos puedan percibir la legítima estricta a la que tienen derecho, lo que sustentamos en las siguientes razones:

1.) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, que establece las reglas para la interpretación de las normas jurídica, en una interpretación gramatical de las palabras “resulten suficientemente satisfechas”

debe tenerse en cuenta que el vocablo "satisfechas" según el Diccionario de la Real Academia es un tiempo del verbo satisfacer, que proviene del latín "*satisfacere*", que significa pagar enteramente lo que se debe. Por lo que indudablemente si el límite impuesto por el citado artículo al fiduciario es el respetar las legítimas y en él se fija que se entenderán respetadas cuando sean satisfechas, la interpretación gramatical no puede ser otra que el legislador se refiere a cuando las legítimas estrictas sean pagadas por entero.

2) Pero igual resultado alcanzamos si aplicamos el criterio de interpretación que el Tribunal Supremo menciona en Sentencia de 28 de Abril de 2015 , y que denomina de sistematización del contexto interpretativo y finalidad jurídica de la norma, por cuanto aunque en el sistema sucesorio recogido en el Código Civil uno de los principios que lo rigen es la reconocida e indiscutible soberanía de la voluntad del testador en la disposición mortis causa de su patrimonio, verdadero fundamento de la sucesión testada que se basa en el principio de la propiedad privada y en el principio de la autonomía de la voluntad ambos reconocidos en la Constitución Española, artículo 33.1 y deducidos del artículo 658, primer párrafo, primer inciso del Código Civil , dicho principio no tiene un carácter absoluto, pues tiene el límite establecido a la facultad de disponer mortis causa, en el artículo 808 del expresado Código , que es la legítima, que es intangible cuantitativamente y cualitativamente, conforme añade el artículo 813 en Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera de 22 de Mayo de 2009.

Y la demora admitida en la Sentencia apelada, según la interpretación efectuada del artículo 831 del Código Civil , puede durar toda la vida de la fiduciaria, si opta por ejercitar su facultad en su propio testamento en el pago de la legítima estricta, implica la imposición de un gravamen contrario al artículo 813, párrafo segundo, del Código Civil .

Finalmente resta por fijar el plazo que del cónyuge fiduciario para pagar las legítimas de los descendientes comunes legitimarios, aunque el precepto guarda silencio al respecto, debe entender que dicha legítima estricta deberá ser abonada una vez abierta la sucesión, y fijado su importe.

Y en relación con ella la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Mayo de 2019, fué del siguiente parecer:

"El art. 831.3 del Código Civil no contempla un régimen específico para el pago de la legítima estricta de los descendientes comunes, por lo que de la interpretación

del citado precepto no cabe extraer una excepción, cuál es la aplicación de un plazo, bien el de dos años previsto para el ejercicio de las facultades del cónyuge fiduciario (art. 831.2 del Código Civil), o bien el del momento del otorgamiento del testamento del cónyuge fiduciario, que resulta contrario a los principios de nuestro sistema sucesorio y carecen de cobertura expresa por la norma.

Esta conclusión, además, se infiere del propio tenor del art. 831.3 del Código Civil . En efecto, la aplicación en el presente caso de los principios de nuestro sistema sucesorio quedó resaltada en la redacción dada al art. 831 por la Ley 11/1981, de 13 Mayo , que enfatizó que las facultades otorgadas al cónyuge fiduciario debían realizarse "sin perjuicio de las legítimas". Afirmación que pudiera parecer redundante, pero que remarcaba la diferente aplicación del citado precepto respecto del Derecho Foral de donde traía causa. Esta salvaguarda de la aplicación de los principios del sistema sucesorio, en materia de legítima, no ha resultado desvirtuada tras la redacción vigente del precepto por la Ley 41/2003, de 18 de Noviembre, ya que el apartado 3.º del art. 831 del Código Civil sigue condicionado el ejercicio de las facultades, ahora ampliadas, del cónyuge fiduciario a que "respete las legítimas estrictas de los descendientes comunes". Expresión que redundaba en lo anteriormente firmado, pues el "respeto" a la legítima implica su necesaria aplicación tal y como viene regulada en nuestro sistema sucesorio. Por lo que en el pago de la legítima estricta de los descendientes comunes no cabe señalamiento de plazo, salvo que la propia norma expresada lo disponga.

Por último, y a mayor abundamiento, hay que precisar, como señala un sector de la doctrina civilista, que la propia Ley 41/2003, de 18 de Noviembre, con la modificación de los arts. 808 y 813 Código Civil, introdujo una suerte de modificaciones en materia de gravámenes de la legítima, sin contemplar o autorizar la excepción del plazo del pago de la legítima estricta, que aquí plantea la recurrente."

VII.- PROBLEMÁTICA DE LAS DEUDAS.- En la determinación de la cuota a satisfacer por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, operan determinadas deducciones que delimitan el valor de la adquisición hereditaria, en función de:

- Cargas deducibles²⁹
- Deudas deducibles
- Gastos deducibles³⁰

²⁹ Sigue siendo de obligada consulta: "Deudas y cargas en los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales. El tema de las adjudicaciones"; de Serrera Contreras, en "Revista Crítica de Derecho Inmobiliario" nº 64 (1972).

Aquí nos ocupamos de las deudas deducibles a lo que se refiere el artículo 13 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, a cuyo tenor:

“En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.

En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.”³¹

En el apartado primero del precepto transcrito se puede apreciar un supuesto de inconstitucionalidad de la norma, al impedirse la deducción de determinadas deudas, aunque sean reales; la doctrina³² ha concluido que urge por tanto la derogación del artículo 13 de la Ley y 32.1 del Reglamento o su transformación en una mera presunción “iuris tantum”; mientras esto no ocurra debe realizarse una interpretación correctiva de estos preceptos, como ha hecho la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 55/2014, de 17 de Enero, o en su defecto, procede residenciar formalmente la cuestión ante el Tribunal Constitucional pues evidentemente se trata, cuando se ha probado la realidad de la deuda con el heredero, del gravamen de una renta inexistente, que por tanto resulta

30 Uno de los gastos deducibles y que normalmente intervienen en toda partición de herencia, así como en la concreción de la porción individual sometida a gravamen, es el contemplado en el art. 14, b) de la Ley del Impuesto que alude a los “gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario y conforme a los usos y costumbres, de la localidad”; me ocupé de ello en: “La costumbre y el Derecho Financiero”, Revista Española de Derecho Financiero nº 39 (1983) págs. 337 y sgtes.

31 El Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre, regula en su artículo 94 el “Procedimiento para la devolución de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto”.

32 La cita es de Falcón y Tella en “La deducibilidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las deudas del causante con los herederos”, “Quincena Fiscal” nº 9 (2019).

radicalmente incompatible con el principio de capacidad contributiva.

VII.- EL AJUAR DOMESTICO.- Según el artículo 15 de la Ley del Impuesto:

“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.”³³

1.- Como presunción.- En concreto la dificultad que representa desvirtuar la doble presunción que, sobre el ajuar doméstico, ofrece la regulación del impuesto sobre sucesiones, y que afecta tanto a su existencia como a su valor en un 3% del caudal relicto; al igual que otras presunciones dirigidas a favorecer la integración patrimonial de la masa hereditaria, como las relativas a la adición de bienes, la que recae sobre el ajuar tiende a evitar la ocultación de determinados bienes que son de muy complicado control por Hacienda, y, por otro lado, establece un mecanismo de valoración simplificado que, en ocasiones, corre el riesgo de gravar una capacidad económica muy inferior o inexistente; a pesar de todos sus inconvenientes, el efecto de la presunción consiste esencialmente en desplazar la carga de la prueba al sujeto pasivo del tributo sobre el hecho relativo a los bienes que componen el ajuar y a su valor (arts. 108.1 de la Ley General Tributaria y 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 29 de Marzo de 2019, expone:

“En el caso de autos, la prueba en que se apoya el contribuyente no es suficiente para crear en la Sala la convicción de que el valor del ajuar doméstico del causante ascendía a la suma que fue consignada en la autoliquidación. La prueba consiste en tasaciones, por expertos en valoraciones de obras de arte de un establecimiento de subastas. A esa clase de objetos dedicaron los peritos esencialmente su actividad tasadora, al final de la cual ofrecieron la suma comprendida entre

33 El artículo 34 (3) del Reglamento del Impuesto añade: “Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo”.

los 30.000 euros y los 40.000 euros a lo que denominaron "resto de ajuar doméstico de la casa", sin expresar qué entendían por ajuar doméstico ni hasta qué punto llegó el examen de la vivienda, lo que impide conocer si en dicha suma debe entenderse comprendido solo el mobiliario que carecía de valor artístico o también lo que constituye el ajuar doméstico a efectos tributarios conforme a la jurisprudencia, esto es, los muebles, enseres y ropas de uso común de la casa y los efectos personales y demás bienes muebles de uso particular del causante."

Además como previno la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de Junio de 2019:

"Para la Sala, la concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la Ley del impuesto con referencia al "caudal relicto" y en el Reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes.

La doctrina correcta es la que se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del "ajuar doméstico", en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma: "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte."

2.- Problemática de los legados.- Se aprecia aquí una discrepancia interpretativa.

- para la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 19 de Septiembre de 2019:

"Para la Sala, cuando el art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que "El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante ..." no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, los legados si forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia. Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto, y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan "todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte" (art.

659 del Código Civil), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión."³⁴

-por el contrario la Contestación a Consulta de la Dirección General de Tributos de 28 de Diciembre de 2018, fue del siguiente parecer:

"El caudal relicto es el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, pero también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia; por tanto, no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia, pero sí los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que sí forman parte del caudal relicto."³⁵

3.-La más reciente doctrina.- Por último el Tribunal Supremo en su Sentencia de 17 de Enero de 2023³⁶, expuso:

"A la vista de la constante y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en interpretación del artículo 34.3, párrafo segundo, de su Reglamento de desarrollo se establece, como jurisprudencia, la siguiente:

1) La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal.

2) Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos,

34 Véase: "El ajuar doméstico y los legados en el Impuesto sobre Sucesiones. La exclusión de los legados del ajuar doméstico y los efectos de la Consultas de la Dirección General de Tributos de las Comunidades Autónomas", de Vega Borrego, en "Revista Española de Derecho Financiero" nº 189 (2021).

35 Me remito a lo expuesto por Adame Martínez, en: "Consideraciones sobre el futuro del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tras el Informe de la Dirección General de Tributos sobre la doctrina del Tribunal Supremo"; en "Notarios y Registradores"; Abril de 2021.

36 Se ratifica lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 1 y 9 de Abril de 2019.

por la propia Administración (art. 134.1 de la Ley General Tributaria).

3) El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdecirse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración.”

IX.- ASPECTOS PROCIDEMENTALES Y FORMALS.- Aquí aludimos a una variedad de cuestiones.

1.- Rectificación de la autoliquidación.- Sobre la rectificación de la autoliquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando está iniciada la actuación inspectora, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Abril de 2019, expone:

“La improcedencia de iniciar el procedimiento de rectificación cuando se están desarrollando actuaciones de comprobación e inspección resulta coherente con la naturaleza y finalidad de ambos procedimientos: si la Ley reconoce al contribuyente la facultad de solicitar la rectificación y si con tal petición ha de iniciarse un procedimiento en el que la Administración deberá determinar la procedencia o no de la misma, parece claro que la incoación de ese procedimiento ad hoc resulta improcedente cuando ya se han iniciado actuaciones encaminadas a determinar los hechos, elementos, actividades y demás circunstancias de la obligación tributaria, sin perjuicio de que -en el seno de estas actuaciones- se efectúe esa determinación atendiendo al contenido de la petición de rectificación.

Si la Ley ha establecido que la petición de rectificación no implica la aceptación automática de la misma por la Administración, sino la necesidad de iniciar el procedimiento previsto carece de sentido entender que, solicitada la rectificación después de iniciadas actuaciones de inspección, deba aceptarse ineluctablemente la modificación propuesta. Lo razonable en estos casos es que la Administración -antes de adoptar la decisión que ponga fin al procedimiento inspector ya iniciado- tenga en cuenta, analizándolas cumplida y motivadamente, las alegaciones que justifican la rectificación, de modo que, en aquella decisión, tendrá que haber dado respuesta a su procedencia.

Y la respuesta a esas alegaciones no necesariamente

implicará, cuando la rectificación se refiera a la valoración de los bienes que se tuvo en cuenta por el interesado al autoliquidar, que la Administración inicie un procedimiento de comprobación de aquellos valores. Ello solo sucederá si, concurriendo el error que justifica la petición de modificación de la autoliquidación, la Administración discrepa del valor asignado y decide ejercer sus facultades de comprobación. Pero no procederá en aquellos casos en los que, motivadamente, la Administración rechace las alegaciones del contribuyente contenidas en su petición de rectificación por entender que no concurren los presupuestos que la justifican.

La falta de obligatoriedad de la comprobación de valores responde, además, a la propia lógica del sistema: si la Administración puede, en el procedimiento ad hoc de rectificación, rechazar motivadamente la modificación solicitada por entender que resulta improcedente (artículo 128.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio) y si puede hacerlo -obvio es decirlo- sin necesidad de comprobar los valores declarados, no tendría sentido que deba acudir a este último expediente (la comprobación de valores) cuando la rectificación se interesa al tener noticia o como consecuencia del inicio de un procedimiento de inspección.

La prohibición contenida en el artículo 126.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, ha de entenderse referida a la inidoneidad del procedimiento ad hoc de rectificación cuando ya está tramitándose otro procedimiento encaminado a determinar las circunstancias esenciales, pues será en el seno de este último procedimiento donde deberá ventilarse la procedencia o no de la rectificación, a cuyo efecto la Administración habrá de justificar cumplidamente las razones por las que resulta o no pertinente la modificación de la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente, cuyos derechos se respetan en plenitud al exigirse esa motivación específica y al garantizarse su participación y audiencia en la decisión que se adopte.

Los criterios hermenéuticos expresados en relación con los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 126.2 del Reglamento General de 2007 no solo no cercenan, sino que confirman las posibilidades impugnatorias del inspeccionado, que podrá reaccionar contra la liquidación que ponga fin a las actuaciones de comprobación e inspección en los términos que tenga por conveniente, atacando aquella liquidación de manera plena, incluyendo el cumplimiento por la Administración de los deberes impuestos en el último de aquellos preceptos en relación con la motivación del rechazo a la rectificación, cuestionando también -si a su derecho

conviene- los presupuestos en los que tal decisión se asienta y defendiendo con cuantos argumentos considere oportunos la improcedencia de la rectificación instada en su día y tácita o explícitamente rechazada por el órgano competente.”

2.- Liquidación provisional y posterior actuación inspectora.- En relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de Mayo de 2019, fue del siguiente tenor:

“La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración puede impedir, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria , la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, efectuada al amparo del artículo 115.3 de este último texto legal, y, por ende, la denegación de la reducción de la base imponible anteriormente reconocida en la correspondiente liquidación definitiva”

Pues bien, ya hemos matizado la referencia al artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria , contenida en el auto de admisión, no por eso consideramos inaplicables los criterios jurisprudenciales sobre él; en última instancia lo que se está pretendiendo es la aplicación del artículo 133.3 RGGIT, éste sí referido al procedimiento iniciado mediante declaración, que contiene, como ya hemos dicho, expresiones similares al artículo 140.1 Ley General Tributaria. Es por ello que nuestro criterio es que el reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los

requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

3.- Los litigios entre los herederos.- Las discrepancias entre los herederos en torno al título sucesorio o sobre su contenido, supone la suspensión de los plazos de presentación al objeto de liquidar o autoliquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en tal sentido el art. 69 del Reglamento del Impuesto dispone que:

“Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imposables gravados por el Impuesto Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaria, se interrumpirán sus plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse nuevo desde el día siguiente a aquél en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.”³⁷

a.- en relación con la prescripción.- Este es el supuesto que se contempló por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de Junio de 2018; el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que en su apartado 3 establece que si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan; de todo lo expuesto se infiere que la Administración Tributaria estaba obligada a requerir la presentación de la declaración, y a practicar la liquidación o acordar expresamente la suspensión de la misma y, por tanto, su inactividad no puede incardinarse normativamente por la vía de la doctrina de la “actio nata en el ámbito de la suspensión de plazos.

En relación con esta cuestión la Sentencia del Tribunal

³⁷ La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 7 de Abril de 2016, apreció la prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con apoyo en que quien instó la suspensión del plazo de presentación era el demandado en un juicio de testamentaria; fué el actor y no el demandado pero el primero no obtuvo judicialmente más que lo que se le adjudicó en la partición hereditaria, y sobre ello no existió litigio.

Supremo de 30 de Marzo de 2021, expuso:

“A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en caso de que se promueva juicio voluntario de testamentaria o procedimiento para la división de la herencia, se ha contar nuevamente el plazo de que dispone la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación desde el día siguiente a aquél en que sea firme la resolución definitiva que ponga fin al procedimiento judicial.”

Como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central, la liquidación no queda automáticamente suspendida, y la Administración debe exigir la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones, puede imponer sanciones, y el hecho de suspender los plazos para liquidar se configura como una facultad de la Administración que no fue ejercida en este caso; en consecuencia, la Administración Tributaria, tras recibir escrito en el que se comunica la existencia de litigio en reclamación de nulidad de testamento, promovido casi ocho meses después del fallecimiento del causante, pudiendo y debiendo hacerlo, no requirió a las legitimarias, ni al heredero universal de la herencia, para que procedieran a presentar la declaración pertinente del impuesto, ni tampoco acordó expresamente la suspensión del plazo para declarar y liquidar el impuesto, dejando con su inactividad transcurrir el plazo de cuatro años de prescripción de su derecho.

b.- exclusión de las cuestiones no litigiosas.- El apartado quinto del ya citado artículo 69 del texto reglamentario dispone que:

“No se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos a que se refieren los apartados anteriores, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública; la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato o del juicio de testamentaria, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso; tampoco producirán la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaria o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.”

Por ello la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

de 28 de Enero de 2019, expone:

“La protocolización del testamento ológrafo no implica cuestión litigiosa en el sentido expuesto por el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni tampoco se trata de un juicio voluntario de testamentaria al no tener el objeto ni la finalidad del mismo (liquidación y división del caudal hereditario), debiendo en su caso entenderse incluido en el apartado 5 del precepto, por lo que no cabe apreciar que debieran haberse interrumpido los plazos previstos para la presentación de documentos y declaraciones.

La Sala hace dos precisiones. Por un lado, que la forma testamentaria acogida por el causante no tiene por qué perjudicar al acreedor tributario que tiene derecho a percibir el recargo y los intereses moratorios en caso de no presentación de la declaración o de la autoliquidación. Por otro, que lo realizado por la Administración no desconoce la normativa civil reguladora de la eficacia testamentaria de este tipo de instrumentos. Al contrario, le reconocen plenos efectos al testamento ológrafo desde la adveración del mismo pero con las consecuencias previstas en la normativa fiscal en caso de falta de presentación de la declaración o autoliquidación dentro del plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante.”

4.- Garantías: La responsabilidad tributaria subsidiaria.- El artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,³⁸ en concordancia con lo dispuesto en el artículo 79, apartado segundo, de la Ley General Tributaria, dispone que:

“Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del importe liquidado o no, que grave su adquisición, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con su justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscritos.

Siempre que la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del ulterior cumplimiento el contribuyente de cualquier requisito y en los casos en los que la desmembración del dominio de lugar a una liquidación posterior por su consolidación, la Oficina Gestora hará constar esta circunstancia en el documento antes de su devolución al presentador y de los Registradores de la Propiedad harán constar, por nota marginal, la afección de

³⁸ Me remito a: “Las garantías del crédito tributario”, de González-Carballo Almodóvar, integrante de la obra: “Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de Diciembre”, Homenaje a D. Pedro Luís Serrera Conteras”. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

los bienes transmitidos al pago de las liquidaciones que procedan para el caso de incumplimiento del requisito al que se subordinaba el beneficio fiscal caso de efectiva consolidación del dominio con arreglo a lo dispuesto en este Reglamento.”³⁹

Recordando los antecedentes de lo expuesto cabe traer a colación lo siguiente:

“1. La Ley General Tributaria de 1963, Ley 230/1963, de 28 de Diciembre, como la actual, en los mismos términos que ella y con iguales excepciones, establecía la afección de los bienes y derechos transmitidos a terceros a la responsabilidad del pago de los tributos que hubiesen gravado su adquisición, transmisión o importación, cualesquiera que fuesen sus poseedores (artículo 74.1). Estos últimos podían ser declarados responsables por derivación en el pago de la deuda tributaria, si ésta no llegase a ser satisfecha por el deudor principal (artículo 41.1), responsabilidad que, en principio, alcanzaba a la totalidad de la deuda tributaria (artículo 37.3).

2. En sintonía con esa regulación legal, el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de Noviembre, declaró responsables subsidiarios en el pago de las deudas tributarias a los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de determinados tributos [artículos 8.d) y 12], precisando que la responsabilidad sólo alcanzaría al límite previsto por la Ley al señalar la afección de los bienes (artículo 12.3).

3. El Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, se mantuvo en la misma línea, considerando responsables subsidiarios y, por ende, obligados al pago de la deuda tributaria [artículo 10.2.c)], a los poseedores de bienes afectos al pago de determinados tributos (artículo 37, apartados 1 y 2).

4. Como se ha visto, la regulación actualmente en vigor mantiene la misma construcción: afección de bienes al

39 En interpretación del expuesto cuadro normativo la Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha afirmado que la "afección de bienes al pago de determinados tributos se caracteriza por las siguientes notas: Se trata de un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, que comporta una carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite a un tercero, con efectos erga omnes, salvo las excepciones de los protegidos por la fe pública registral y los adquirentes de buena fe y con justo título [vid. Sentencias, de 12 de Julio de 1996 y 14 de Noviembre de 1996. La garantía que configura es subsidiaria, integrando un supuesto de responsabilidad que sólo es exigible si falla el deudor principal y así es declarado por la Administración [vid. la Sentencia de 13 de Mayo de 2010; también la de 9 de Abril de 2003. La conjunción de ambas notas (garantía real y supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria) determina que el adquirente del bien afecto responde de la deuda tributaria con tal bien y sólo con él [vid. la Sentencia de 20 de Noviembre de 2000 y la ya citada de 13 de Mayo de 2010, FJ 4".

pago de los tributos que gravan su adquisición, transmisión o importación y responsabilidad del poseedor en su pago, si el deudor principal (el sujeto pasivo del gravamen devengado con ocasión de tales hechos imposables) no hace frente a la deuda y es declarado fallido [artículos 79, apartados 1 y 2 , y 43.1.d) de la Ley General Tributaria]. La misma idea está en el vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de Julio, cuyo artículo 67.1 , al regular la afección de bienes como garantía de la deuda, se remite al procedimiento de declaración de la responsabilidad subsidiaria disciplinado en los artículos 174 y 176 de la Ley General Tributaria. Como ha quedado dicho, la afección de bienes al pago de la deuda tributaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones se regula en el artículo 9.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los mismos términos que el artículo 79.2 de la Ley General Tributaria.”⁴⁰

Pues bien en reiteradas Sentencias⁴¹ el Tribunal Supremo expuso:

“La cuestión que suscita este Recurso de Casación, según ha sido delimitada en el auto de admisión de 13 de Septiembre de 2017, es la de si el bien adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del Impuesto sobre Sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral, queda afecto a ese pago por su valor total o en proporción al valor que representa en el total de la masa hereditaria.

Contenido interpretativo de la Sentencia: se dejó dicho que los artículos 79.2 de la Ley General Tributaria y 9.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con los artículos 43.1.d) y 79.1 de la Ley General Tributaria , deben ser interpretados en el sentido de que:

“Un bien o derecho adquirido mediante herencia y que, por ello, está afecto al pago del Impuesto sobre Sucesiones que grava esa adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero no protegido por la fe pública registral (en el caso de bienes inmuebles o muebles inscribibles) o que no acredita que la adquisición ha sido con buena fe o justo título en establecimiento abierto al

40 Damos fin a este capítulo trayendo a colación la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid de 31 de Octubre de 2018, que hizo responsable a un Notario por deficiente asesoramiento que impidió al cliente beneficiarse de una exención tributaria, así como la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 4 de Febrero de 2019, que provocó la impugnación de una sanción a un cliente por negligencia del Abogado en la presentación tardía de la declaración del Impuesto.

41 El texto y comentarios aparecen en el “Boletín Informativo Tributario”, Oficinas Liquidadoras nº 220 (2019).

público (en el caso de bienes muebles no inscribibles), queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, por ende, en su deuda tributaria”.

X.- LAS DONACIONES.- A tenor de lo que se dispone en el artículo tercero de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, integra el hecho imponible del tributo: “La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico o título gratuito *“intervivos”*, precisándose en el artículo 12 del Reglamento del Impuesto:

“Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e *“inter vivos”* a los efectos de este Impuesto, además de la donación, los siguientes:

- a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.
- b) La renuncia de derechos a favor de persona determinada.
- c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento.
- d) El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.
- e) El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.”

1.- La donación *“mortis causa”*: La misma está integrada en el hecho imponible del Impuesto, al tener la condición de “título sucesorio” y dependerse ello de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento citado; la Dirección General de los Registros y del Notariado, en Resolución de 27 de Marzo de 2019, recuerda que para que haya donación *“mortis causa”* es imprescindible, según reiterada Jurisprudencia (Sentencia 19 de Junio y 29 de Octubre de 1956, 27 de Marzo de 1957, 7 de Enero de 1975 y otras), que se haga la donación sin intención de perder el donante la libre disposición de la cosa o derecho que se dona; en relación con el poder de disposición este tipo de donación no produciría efectos en vida del donante, la muerte de éste tendría, para tal negocio dispositivo, el valor de presupuesto de eficacia o de *“conditio iuris”* de significación igual a la que la muerte del testador tiene para el testamento (engendra en beneficio del favorecido una simple esperanza y propiamente el objeto donado no quedaría vinculado).

En cambio, hay verdadera y propia donación entre vivos y se produce, en beneficio del favorecido, una situación de pendencia o una situación temporalmente limitada, si la muerte, en la intención del donante, sólo significa condicionamiento del derecho transmitido, o dilación o término del pago; como ya decía Antonio Gómez⁴² para nuestro Derecho Histórico, hay donación entre vivos cuando el donante expresa “te doy tal cosa o tal dinero que han de ser pagados después de la muerte”, “te doy tal finca reteniendo el usufructo durante mi vida...”. En el mismo sentido se ha pronunciado más recientemente este Centro en Resoluciones de 5 de Abril de 2016 y 27 de Febrero de 2017, según las cuales, en definitiva, en el ámbito de aplicación del Código Civil, conforme al artículo 620 del mismo, la donación *“mortis causa”* se rige por las reglas establecidas en el capítulo relativo a la sucesión testamentaria, es revocable, no transmite el dominio en vida del donante, ni restringe sus facultades dispositivas, no siendo inscribible en el Registro de la Propiedad, sino conforme a las normas de la sucesión testamentaria; por el contrario, la donación *“inter vivos”*, *“post mortem”*, es inscribible en el Registro.

2.- La donación con reserva de usufructo.- La reserva del usufructo a favor de los donantes con prohibición de disponer impuesta al donatario, individualmente considerada, es admisible, por lo que debe analizarse en relación con el alcance que, en el negocio jurídico formalizado, tiene la reversión «a favor de los donantes para cualquier caso y circunstancias, que no deberán justificar». Y respecto de este pacto especial, convenido «ex» artículo 641 del Código Civil, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de Enero de 2011, ha afirmado lo siguiente: «La donación con cláusula de reversión, que contempla el artículo 641 del Código Civil, es una restricción a la donación, que consiste en que producido el evento reversional se da el mecanismo recuperatorio que determina automáticamente la readquisición por parte del donante (a no ser que la reversión sea a favor de un tercero; pero mientras no se dé dicho evento, el donatario es propietario de lo donado”.

En esta línea, doctrinalmente⁴³ se ha puesto de relieve

⁴² La cita es del afamado Jurista y Catedrático de Derecho Civil que ejerció su docencia en la Universidad de Salamanca en el Siglo XVI, adquiriendo los máximos grados académicos y siendo autor de importantes obras tanto de comentarios al Digesto como a las Leyes de Toro y otras disposiciones de la época, y por ello merece la cita que le efectúa la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado que se menciona en el texto.

⁴³ Véase: “La donación de la nuda propiedad y la reserva de la facultad de disponer prevista en el artículo 639 del Código Civil. Diferencias entre el usufructuario testamentario con facultad de disponer y el usufructuario donante, titular de la reserva dispositiva”; de Bolás Alfonso, en “Estudios jurídicos en Homenaje del Profesor Díez Picazo”: Editorial Thomson Civitas. Volumen II (2003).

la dificultad que puede plantear deslindar la facultad o pacto reversional de la condición o del término resolutorio, pues – se dirá– de hecho, la eficacia de la reversión se sujeta a término o condición (aunque en el presente caso nada se ha expresado), y la Jurisprudencia tiende a asimilar ambas figuras; así y aunque el artículo 641 del Código Civil se refiera a «la reversión en favor de sólo el donador para cualquier caso y circunstancias», la Resolución de este Centro Directivo de 28 de Julio de 1998 acotó en cierto sentido su alcance y extensión, pronunciándose contra la reversión por simple voluntad del donante en los siguientes términos: «(...) los pactos de los artículos 639 y 641 son de interpretación estricta porque ha de presumirse que la voluntad de las partes es el enriquecimiento del donatario, la conclusión ha de ser que no se ha pactado expresamente la recuperación del dominio por los donantes y que no es posible interpretar que, pactada la reserva de la facultad de disponer "ex" artículo 639, se haya pactado implícitamente la reversión al donador "ex" artículo 641; recuérdese que "cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidas en él cosas distintas y casos diferentes de aquellos sobre que los interesados se propusieron contratar" (artículo 1.283 del Código Civil); no debe olvidarse tampoco que la reversión en favor del donador del artículo 641 exige que se haya previsto una condición o un plazo, mientras que en el caso planteado la recuperación del dominio por los donantes se habría dejado exclusivamente al arbitrio de estos.

Desde el punto de vista tributario la Contestación a Consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de Enero de 2018 y en relación con la cuestión planteada relativa a la procedencia de considerar como base imponible cero la donación de la nuda propiedad ya que los usufructuarios se reservan la facultad de disposición, se debe señalar que esa ha sido la contestación dada en supuestos análogos por este Centro Directivo; no obstante, a la vista de la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 16 de Diciembre de 2015, debe variarse este criterio. Al respecto, dicha Resolución establece lo siguiente: "Respecto a la donación con facultad de disponer, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en la Resolución de 23 de Octubre de 1980, recoge una de las consecuencias propias de esta donación al decir: "(...) la donación con reserva de la facultad de disponer aparece regulada en el artículo 639 del Código Civil y ha de ser tratada como una donación sujeta a condición resolutoria dado que su actual propietario puede verse privado del dominio del bien transmitido, si se ejercita por el donante la facultad que se reservó, y en consecuencia no puede desconocerse, como ya ha sido declarado por este Centro Directivo, que cabe practicar la anotación preventiva de

embargo sobre el inmueble donado, si bien podrá quedar extinguida caso de resolverse el derecho del propietario".

La doctrina de dicha Resolución anterior es la que debe mantenerse en cuanto a la eficacia jurídica derivada de la reserva de facultad de disponer, sin entrar en polémica sobre la naturaleza de la figura, pues no es necesario; se trata de una donación que transmite el pleno dominio con todas sus facultades al donatario, reservándose el donante una excepcional legitimación dispositiva, cuyo eventual ejercicio, dependiente de su arbitrio, provocará por un lado un desplazamiento patrimonial en favor de un tercero por título negocial propio, y por otro, respecto al donatario, pérdida inmediata de su titularidad - Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de Marzo de 1993 -, con efectos no retroactivos, "*ex nunc*".

Es decir, se producen algunas notas de la condición resolutoria, en cuanto a la incertidumbre del futuro evento resolutorio, eficacia ipso iure, resolución de la titularidad, no de la donación, más difiere en el carácter retroactivo de sus efectos, pues simplemente hay un desplazamiento patrimonial del donatario dueño pleno al tercero en cuyo favor dispone el donante, por mor de la excepcional legitimación dispositiva que se reservó al amparo legal.

Es claro, además de que la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, es un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer, a diferencia del donante, cuya facultad reservada es personalísima e intransmisible; el donatario no tiene una titularidad personalísima y puede ejercer facultades dispositivas de la titularidad claudicante que ostenta, salvo prohibición de disponer válida, aunque siempre quedaría sujeta la transmisión que él realice a igual determinación, por la prioridad de la facultad reservada y que publica el registro.

Se trata, en definitiva, de aplicar la normativa habitual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para valorar el usufructo y la nuda propiedad, con independencia de la reserva o no del poder de disposición para el usufructuario; es decir, se aplicará el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.- La promesa de donación.- Esta queda al margen del Impuesto, pues como recuerda el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de Mayo de 2019:

"Establecido que estamos ante una "promesa de donación", es forzoso mencionar que dicha figura se encuentra al margen de nuestro Ordenamiento Jurídico como reiteradamente ha establecido la doctrina jurisprudencial de esta Sala en Sentencia 303/1982, de 22 de Junio; Sentencia de 16 de Febrero de 1996, rec. 2293/1992; Sentencia 1105/1995, de 23 de Diciembre; y

Sentencia 1114/2004, de 25 de Noviembre. Esta reiterada doctrina provoca que decaiga el motivo de inadmisión relativo a la falta de interés casacional.

Cuestión distinta es la promesa de futuro de entrega de bienes dentro de un proceso de separación o divorcio, dada la singularidad de dichos acuerdos, que reúnen la naturaleza de un contrato atípico de carácter obligacional, recíproco y ajeno a la mera liberalidad por lo que es diferente de la donación (Sentencia 438/2014, de 18 de Julio).

La promesa de donación de inmuebles en cuanto tal es ajena a nuestra regulación positiva, que regula la donación como negocio con formas propias (arts. 632 y 633 del Código Civil) (Sentencia 22 de Junio de 1982), no constando en el presente caso la aceptación de los bienes inmuebles ni de las participaciones sociales con anterioridad a la revocación, por lo que debe estimarse el motivo del recurso, desestimando la demanda por la que se pretendía el otorgamiento de escritura de "formalización del compromiso de transmisión gratuita".

4.- La revocación de la donación.- La mención contenida en el artículo 634 del Código Civil, según el cual el donante ha de reservarse en plena propiedad o en usufructo, lo mínimo para vivir en un estado correspondiente a sus circunstancias, suscita la cuestión del retorno de los bienes al donante si deviene a peor fortuna.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 28 de Septiembre de 2018, declara la no sujeción a gravamen, siempre que la revocación de la donación tenga por causa, probada, la citada peor condición económica del donante; de no ser así se sometería dicho acto de nuevo a gravamen.

5.-La donación modal.- El Tribunal Supremo en Sentencias de 9 de Abril de 1999 y de 23 de Noviembre de 2004, se refiere a la donación onerosa -también llamada modal o con carga- en los siguientes términos: "[l]a correcta calificación como donación modal implica la imposición al beneficiario el cumplimiento de una obligación (Sentencia de 6 de Abril de 1999); el modo o carga puede consistir en cualquier tipo de conducta, incluso la no evaluable económicamente"; no obstante, "esta obligación no muta la naturaleza del contrato de donación de bienes, transformándolo en contrato bilateral, sinalagmático y oneroso, puesto que el gravamen tiene que ser inferior al valor de lo donado, el cumplimiento de la prestación en que consiste el gravamen exige y desde luego el cumplimiento no queda al arbitrio del donatario.

En consecuencia, en la medida que los donantes (socios B, C y D) impondrán a la donataria (socia A) la obligación de destinar el dinero percibido por esta en concepto de dividendos durante la duración del usufructo adquirido, así como el dinero en efectivo recibido por donación, al pago de la deuda que la donataria tiene con la sociedad, estaremos ante una donación modal u onerosa, sujeta a tributación sin especialidad alguna

XI.- BENEFICIOS FISCALES. LA EMPRESA FAMILIAR.- Nos ocupamos a continuación de los beneficios fiscales en el tributo que nos ocupa, lo cual nos conduce necesariamente a la mención de la trasmisión por herencia y también por donación, objeto de un necesario acervo jurisprudencial del que damos cuenta.

1.- Antecedentes.- El Tribunal Supremo en diversas Sentencias, como las de 13 de Diciembre de 2013 y de 8 de Abril de 2019, recuerda que con el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de Junio, se quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", con independencia de que se tratara de una empresa individual o de participaciones en entidades; en la propia Exposición de Motivos de la citada norma, que introdujo el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, se señala que el objetivo era aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual,⁴⁴ cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido [Sentencia de 23 de Septiembre de 2010].

Se demuestra así una preocupación por la continuidad de las empresas familiares⁴⁵, manifestada por la propia Unión Europea, que en la recomendación 94/1069/CE de la Comisión, de 7 de Diciembre de 1994, sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas puso de manifiesto la necesidad de que los Estados adoptaran una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, por lo que se justificaba que

44 Además de lo expuesto, son de interés los beneficios fiscales que guardan relación con el estudio que a continuación se menciona: "La vivienda en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", del Profesor Rozas Valdés.

45 Me remito a: "La exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio: el empresario individual", de De Juan Casadevall, en "Revista Española de Derecho Financiero", nº 190 (2021); el autor se ocupó más ampliamente del tema en: "El Estatuto Fiscal de la Empresa Familiar", Editorial Aranzadi (2021), con una recesión de dicha obra, a mi cargo en "Abogados del Estado. Revista de la Asociación" nº 57 (2022).

se dispensara un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento; Sentencia de 18 de Marzo de 2009.

La deuda tributaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, está en función de la aplicación de los grados de parentesco y también del recargo según el patrimonio preexistente, según disponen los artículo 21 y 22 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre; el apartado tercero del último de los preceptos mencionados indica que: "En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas: a) la valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio."

Se ha sometido a debate la cuestión de si la exención o beneficios de la Empresa Familiar o de las participaciones sociales, a efectos de la valoración del patrimonio preexistente, comprende su herencia, o en consideración para dicho cálculo, se ha computar el beneficio fiscal y a ello responde la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de Septiembre de 2016, en el que se expone:

"Por tanto, a juicio de este Tribunal Central, resulta claro que el legislador ha querido, expresamente, que, para computar el patrimonio preexistente del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se apliquen necesaria y obligatoriamente las reglas objetivas de valoración que rigen en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin reconocer trascendencia a que pudieran existir, en dicho patrimonio preexistente, bienes exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio. Este criterio ya quedó expuesto en la Resolución de 11 de Junio de 2015, en la que esta misma Sala concluyó, apoyándose en varias resoluciones de la Dirección General de Tributos (V2352/2006, de 24 de Noviembre de 2006 y V0194-07, de 26 de Enero de 2007), que "El hecho de que en el ámbito de este último impuesto - el Impuesto sobre el Patrimonio - determinados elementos patrimoniales gocen de exención en atención a determinadas circunstancias y, en consecuencia, no tributen por el mismo, no obsta a que tales elementos sigan formando parte del patrimonio del causahabiente en cuanto obligado tributario y hayan de ser valorados con arreglo a la Ley 19/1991, de 6 de Junio, reguladora del impuesto patrimonial, en el día del devengo del impuesto sucesorio (...). En definitiva, a juicio de esta Sala, la remisión del artículo transcrito a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio se refiere exclusivamente a las reglas de valoración de los bienes preexistentes, no alcanzando, como pretende la interesada, a las exenciones que se establecen por dicho Impuesto."

2.- Regulación.- Son diversas normas, referidas al tanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como el Impuesto sobre el Patrimonio, a tener en cuenta y así:

a. El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, en la redacción procedente de la Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, dispone que:

"En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o de derechos de usufructo sobre los mismos, para obtener la base liquidable, se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan con arreglo a los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo."

b. El apartado octavo del artículo cuarto de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, Reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio es del siguiente tenor:

"Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades".

Y el apartado Dos, letra c), del precepto, exige que: "el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal."

c. También procede traer a colación lo que establece el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de Noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio:

“La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en la entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto”.

3.- Coordinación.- El hecho de remitirse la regulación de un impuesto instantáneo a otro devengo anual hace necesaria una labor de coordinación en sede jurisdiccional; y así el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de Julio de 2020, expuso:

“Y es que ya en nuestra Sentencia de 16 de Diciembre de 2013, después de advertir que el problema que se nos planteaba en el recurso giraba “en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de Sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable”, precisábamos “que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompasar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998, texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de Marzo (BOE de 10 de Marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, o para el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio”

4.- Intervención de las Comunidades Autónomas.- Al tratarse de tributos cedidos es de apreciar la intervención de los citados Entes en su regulación conforme a lo expuesto en la normativa vigente, Ley Orgánica 22/2009 de 18 de Diciembre.⁴⁶

Y así son de traer a colación dos pronunciamientos recaídos en sede distinta, pero con igual interés.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 52/2018, de 10 de Mayo, se ocupó del requisito adicional, relativo a que el sujeto pasivo tenga su residencia en la Comunidad Autónoma que va a intervenir en la gestión del tributo; el pronunciamiento anulador se apoya en lo siguiente:

“Al igual que en el caso resuelto por la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015, no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial, sino que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Es cierto que la autonomía financiera permite a las Comunidades Autónomas el desarrollo y ejecución de sus competencias y, por tanto, les habilita a «elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos... sin condicionamientos indebidos» (Sentencias del Tribunal Constitucional 130/2013, de 4 de Junio, FJ 5, y 135/2013, de 6 de Junio, FJ 3). Y también lo es que el tributo puede ser no solo una fuente de ingresos (fin fiscal), sino responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), de modo tal que el legislador puede configurar el tributo teniendo en cuenta otro tipo de consideraciones extrafiscales [Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de Febrero, FJ 3 a); 122/2012, de 5 de Junio y 196/2012, de 31 de Octubre, FJ 2]. Ahora bien, ni la autonomía financiera ni el uso del tributo para la realización de políticas extrafiscales les habilitan a introducir beneficios fiscales que desconozcan el principio de igualdad ante la Ley, en este caso, ante la Ley Tributaria.

En fin, no superando la norma cuestionada el juicio de razonabilidad, podemos ya concluir que el inciso «[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha» del artículo 9 a) de la Ley 9/2008, de 4 de Diciembre, de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos, vulnera los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española y, por ello, es inconstitucional y nulo.”

⁴⁶ Con respecto a la anterior regulación, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre, sin variación en aspectos sustanciales, me remito a mi monografía: “La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”. Editorial Civitas. Segunda Edición (1998).

- Por el contra el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de Abril de 2019, expuso:

“En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Comunidad Autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.”

5.- Requisitos.- Recordando la normativa anteriormente citada pasamos a dar cuenta de los requisitos que han de concurrir en Empresas o participaciones, reiterando la casuística a la que se hizo mención.⁴⁷

a. La participación indirecta.- A esta cuestión se refiere el Tribunal Supremo que en Sentencia de 18 de Junio de 2022, expuso:

“Si el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos "a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio ", y dicho apartado Octavo del artículo 4, en su punto Tres, se remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de Noviembre, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al Impuesto sobre Sucesiones.

Por último, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, determinaría que la reducción del 95% para el Impuesto sobre Sucesiones tuviera un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, ya que los supuestos de participaciones indirectas pasarían a incluirse dentro del ámbito de la reducción en aquel, Impuesto sobre sucesiones, pero no podrían ser objeto de exención en este, impuesto sobre el patrimonio, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que dispone, como se ha expuesto, que se aplique la reducción a aquellos supuestos "a los que sea

47 Véase: “Adquisición de Empresas Familiares mediante pactos sucesorios con eficacia de presente; problemática actual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”; de Álvarez Barbeito, “Quincena Fiscal” nº 3 (2021), así como: “Pactos sucesorios y beneficios fiscales de la Empresa Familiar: la controvertida Consulta de la Dirección General de Tributos de 5 de Junio de 2020”, de De Juan Casadevall, en “Quincena Fiscal” Nº 19 (2020).

de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio”

b. Período impositivo en que se aplica.- Cuanto antes se expuso la obligada coordinación de un impuesto instantáneo con otro de carácter periódico obliga a pronunciarse sobre el particular; y así en Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de Mayo de 2019, expuso:

“De acuerdo con nuestra Sentencia núm. 468/2019, de 5 de Abril, el período que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos.c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, es -salvo supuestos excepcionales- el del año en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante.”⁴⁸

c.- La principal fuente de renta.- En principio, a efectos

48 Por su parte la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de Julio de 2020, sobre el tema mencionado en el texto expone: “La cuestión controvertida es la determinación del periodo a considerar para cálculo de retribuciones por familiar del causante para aplicación de reducción del 95% del art 20.2.c Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, que la Administración tributaria fija en el año anterior al fallecimiento y devengo del Impuesto de Sucesiones, siguiendo el criterio de la Resolución 2/99 de 23 de Marzo de la Dirección General de Tributos. Conforme a la citada Resolución 2/99,” para los casos de sucesión mortis causa se produce una interrupción del periodo impositivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante y que por tanto habrá de atenderse al periodo comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento”, regla sin embargo que se aclara, “Se aplica cuando exista coincidencia entre la persona del causante y la persona que ejerce funciones de dirección, cuando no suceda así, es decir cuando la persona que ejerce dichas funciones no es la que fallece, no existe interrupción del periodo impositivo para el directivo, por lo que el cómputo de rentas percibidas y demás requisitos legales habrá de hacerse en función del último periodo impositivo anterior a aquel en el que se haya producido el fallecimiento. La Sala señala que, si aceptáramos el criterio defendido por la Administración Tributaria y se considerara como “último” ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante. La solución propuesta por la Administración, que rechaza, llevaría a situaciones ciertamente absurdas; permitiría aplicar la reducción de la base liquidable a casos en los que concurriendo los requisitos exigidos en el heredero en el periodo impositivo de renta anterior al año en que se produjo el fallecimiento no se dieran en el momento en que acaeció el deceso. Por el contrario, haría inviable la aplicación de la reducción en aquellas Empresas Familiares constituidas o puestas en funcionamiento en el mismo año del fallecimiento del causante; en estos casos la referencia al “ejercicio anterior” impediría la reducción de la base, a pesar de que en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones se cumplieran las condiciones exigidas”.

de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad es el del fallecimiento, es decir, el del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante".

En síntesis, en nuestra Sentencia de 5 de Abril de 2019 hemos dicho:

a) "Con fundamento en nuestra Sentencia de 16 de Diciembre de 2013, que cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su Impuesto sobre la Renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso, lo que deberá acreditarse en cada supuesto enjuiciado es que, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante, las retribuciones percibidas por el heredero por las efectivas funciones de dirección en la empresa familiar superaron el porcentaje del 50% sobre el resto de las retribuciones integradas en su base imponible general.

b) Que ese criterio general puede y, de hecho, debe ser modulado o precisado en atención a criterios de justicia y ante la falta de previsión legal, siempre que concurren circunstancias excepcionales como, entre otras, (a) cuando se trata de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año; y (b) cuando además se ha acreditado sobradamente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta de la causante, esto es, que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenían de rendimientos netos de la actividad agrícola".

En definitiva, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo 468/2019, de 5 de Abril y 678/2019, de 23 de Mayo, el periodo que debe tomarse en consideración para la verificación del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de cara al disfrute de la reducción prevista en

el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los casos en aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique mediante la verificación de las condiciones en un descendiente, es -salvo supuestos excepcionales- el del año en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante.⁴⁹

d. las funciones de dirección.- Varias cuestiones pueden traerse a colación:⁵⁰

- la primera de ellas aparece reflejada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Julio de 2016, en la que se expone:

"El segundo requisito es el que hace referencia a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones que impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la empresa cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Enero de 2016; casación unificación doctrina 2316/2015), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. La reducción disendida debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejercer efectivamente funciones directivas y la sociedad.

De este segundo requisito tampoco resulta la obligación

49 La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de Enero de 2016, analizó el cumplimiento del requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección en la entidad en el supuesto en que en los Estatutos sociales conste que el cargo de administrador o consejero sea gratuito; véase: "Aplicación práctica de los beneficios fiscales por la transmisión de Empresas Familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dificultades e incongruencias a la hora de calcular la principal fuente de renta", de Toribio Fernández, en "Quincena Fiscal", nº 12 (2019); la percepción de una pensión de jubilación es compatible con el requisito que se expone en el texto; véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Marzo de 2009, y 21 de Marzo de 2018, entre otras

50 El Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de Abril de 2011, expuso: "Pues bien, bajo dicha premisa ha de entenderse cumplido el segundo requisito, pues el artículo 4.8.Dos. d), último párrafo, de la Ley 19/1991, de 6 de Junio del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que: "Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención."

de que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar.

Ahora bien, en supuestos de existencia de un grupo de parentesco- en este caso, padres e hijos- titular conjuntamente de la totalidad de las participaciones y, por tanto, cumpliendo holgadamente el requisito de titularidad mínima de un 20%, la Ley 19/1991, de 6 de Junio, admite que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma puedan cumplirse por al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Se trata de un problema que viene resuelto por la propia Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo artículo 4.8 Dos. d), último párrafo, indica que " cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención."

- Además y con mención del criterio de la Administración Tributaria plasmando en la Contestación a diferentes Consultas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Diciembre de 2016, precisó que:

"En esta situación, debemos estar a la doctrina sentada por la Sentencia de 31 de Marzo de 2014, que no se opone a la que emana de la de 23 de Septiembre de 2010, como mantuvo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en la Sentencia de 7 de Noviembre de 2014, que aportó el Servicio Jurídico del Principado de Asturias, y que viene a coincidir con el criterio de diversas Contestaciones a Consultas Vinculantes formuladas a la Dirección General de Tributos (V1335-13, V1155-2014 o V3085-14); a saber: cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

Como expone la Dirección General de Tributos :

La norma reglamentaria, aunque enumera a título ejemplificativo una serie de cargos que comportan por lo general el desempeño de funciones directivas, vincula el ejercicio de tales funciones a que impliquen una efectiva intervención en el día a día de las decisiones empresariales, sin referencia al tipo de vínculo que tenga el directivo con la entidad de que se trate.

Si concurren los requisitos materiales necesarios para el

disfrute de la bonificación fiscal, en este caso el ejercicio de funciones generales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas» (V1353-13).

Por otra parte, no cabe desconocer, que el Tribunal Supremo viene afirmando que la reducción discutida es « consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de Diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento» (Sentencia de 18 de Marzo de 2009, (rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la Sentencia de 23 de Septiembre de 2010,(recurso de casación 6 794/2005, FD. Tercero), por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad."

e. el mantenimiento de la actividad económica.- Concluye la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de Junio de 2021,⁵¹ que a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por transmisión de una empresa familiar, no se exige mantener durante diez años la misma actividad económica sino el valor de la unidad económica; tal y como recuerda el Tribunal en aquellos casos en los que la Ley ha exigido la continuación del nuevo propietario en una actividad económica lo ha precisado de forma expresa (siendo ilustrativo al respecto la regulación separada de la misma reducción en el caso de transmisiones "inter vivos"), de manera que si esta exigencia se ha omitido de forma consciente en el caso de transmisiones mortis causa no corresponde al intérprete de la Ley deshacer esta distinción sobre la base de una supuesta finalidad de la norma; en ninguno de los casos en los que se produce la sucesión de la Empresa Familiar y se tiene derecho a la reducción (tanto por adquisición de bienes y derechos de empresa o negocio profesional como por adquisición de participaciones mortis causa o por donación) se prevé legalmente que se tenga que

⁵¹ Sigo lo expuesto por Calvo Vérguez, en "Quincena Fiscal" nº 3 (2022).

conservar o mantener la misma actividad, ni siquiera la conservación de los mismos activos, sino que resulta factible mantener el valor de la unidad económica; y, aún en algún caso, ningún reparo cabe realizar para reinvertir en fondos de inversión.⁵²

f. aplicación del beneficio fiscal en la extinción del usufructo.- En la Contestación a Consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de Junio de 2015, se contiene el siguiente criterio de liquidación:

“Como cuestión d) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de Noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de Noviembre, cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “*inter vivos*” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como

52 Otra Contestación a Consulta, esta de 7 de Julio de 2022, expone: “La interpretación de dicha norma, sostenida en diversas ocasiones esta Dirección General y que también aparece reflejada en el epígrafe 1.2.d) de nuestra Resolución 2/1999, de 23 de Marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, es la de que, para los supuestos de reducciones practicadas con ocasión de transmisiones por causa de muerte, no es precisa la continuidad de la actividad sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó dicha reducción. En el caso planteado en el escrito de consulta, el que la sociedad participada que dio derecho a la exención, sociedad que cotiza en Bolsa, haya perdido valor, con una notable reducción del valor de las participaciones heredadas, entiende esta Dirección General, que el no mantenimiento del valor no puede considerarse imputable a la voluntad de la sociedad titular de las participaciones y, por ende, que en circunstancias como las expuestas y que tienen su reflejo y justificación contable, no parece lógico ni razonable entender que la minoración del valor de adquisición lleve consigo la pérdida del derecho a la reducción practicada en su día. Con independencia de lo anterior, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produce con ocasión del fallecimiento del causante y es a ese momento al que hay que referir las normas de valoración de los distintos bienes y derechos que integran el caudal hereditario. En ningún caso procederá, por lo tanto, revisar tales valores con posterioridad en función de la evolución de las circunstancias económicas y de la incidencia de estas sobre aquellos”.

determina el epígrafe I.I.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de Marzo, dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.”

g. inexigencia de titularidad previa.- Pues bien, el hecho de que la Empresa, el negocio o las participaciones de que se trate hayan de gozar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, demuestra - como ha dicho la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Abril de 2016 que la participación en el capital ha de darse en el causante, si bien, como resulta lógico, a consecuencia de su fallecimiento, y a partir de entonces, el requisito habrá de darse en el heredero, por sí o en conjunción con otros; en ningún lugar se exige que el sujeto pasivo, previamente al devengo del tributo, deba ostentar una titularidad distinta a la que se produce con la sucesión hereditaria.

La interpretación realizada por la sentencia recurrida no se ajusta al espíritu de la norma reguladora del beneficio fiscal, pues en ningún momento dicha norma dice que las funciones de dirección deban realizarlas las personas que tengan participaciones, sino las que formen parte del grupo de parentesco (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado) y, obviamente, las hijas de la causante forman parte del tal grupo de parentesco. Por esta razón considera que si las hijas de la causante ejercen funciones de dirección de la sociedad al ser gerentes de la misma y perciben sus únicos ingresos portal concepto, debe entenderse que se cumplen todos los requisitos para aplicar la bonificación.

La cuestión que se discute es, pues si para gozar de la bonificación fiscal analizada es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa, y la respuesta es negativa por lo expuesto.

6. Aspectos procedimentales.- En la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de Julio de 2020, que enlaza con la doctrina expuesta en pronunciamientos precedentes se expone:

“El reconocimiento de la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para la adquisición mortis causa de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.octavo de la Ley 19/1991, de 6 de Junio,

del Impuesto sobre el Patrimonio, en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de Inspección Tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración Tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.”

Lo que se confirma en parecidos términos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Noviembre de 2020,⁵³ según la cual:

“Determinar si en los procedimientos de gestión tributaria, cuando la liquidación provisional girada por el órgano gestor, sobre la base de la declaración tributaria y los documentos presentados por el obligado tributario, viene precedida de una tarea comprobadora, dentro de los márgenes en los que pueden moverse los órganos gestores, y en concreto, actuaciones de comprobación en relación con el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, impide el inicio de una actuación inspectora posterior relativa a la comprobación de la concurrencia efectiva de tales requisitos. Ha de responderse en el sentido de que impide el inicio de una actuación inspectora posterior relativa a la comprobación de la concurrencia efectiva de tales requisitos.”

7. Donaciones.- Por último y como ya se ha avanzado la bonificación fiscal también es aplicable a la donación de Empresas Familiares; y así en la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de Enero de 2022, se expone:

“Determinar si, en los casos en que el objeto de una donación venga constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en virtud de lo

dispuesto en el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de Octubre, que determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones de entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, por poder apreciarse su afección a la actividad económica, o si, por el contrario, sobre la base del artículo 27 de la Ley 40/1998, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable “*ratione temporis*”, este tipo de activos no pueden tener, en ningún caso, la consideración de afectos a la actividad económica [...]”.

La Jurisprudencia que se fija es la siguiente:

1) En los casos en que la donación “*intervivos*” de una Empresa Familiar venga constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros, puede aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2) La procedencia de tal reducción de la base imponible establecida en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones viene condicionada, por la propia remisión que el precepto establece al artículo 4, Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, a la acreditación de su afección a la actividad económica.

3) El hecho de que parte del valor de lo donado, en los términos del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, venga constituido por la participación de la entidad objeto de la donación de empresa familiar en el capital de otras empresas o por la cesión de capitales no es un obstáculo, per se, para la obtención de la mencionada reducción, siempre que se acredite el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación.

El artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de Noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, es conforme a la Ley, que regula este último y a la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, sin que contradiga tampoco el artículo 27.1 .c) de la Ley 40/1998, tal y como ha sido interpretado más arriba, aún para el caso de que éste fuera aplicable en este asunto.”⁵⁴

53 Me remito a: “La inmodificabilidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las liquidaciones provisionales giradas tras la presentación de la oportuna declaración tributaria”, de Huesca Boadilla, en “Boletín de Información Tributaria” nº 197 (2018).

54 Me remito a: “Las Empresas Familiares, Jurisprudencia reciente sobre donación de Empresas Familiares con elementos no afectos”, de Pérez-Fadón Martínez, en “Boletín de Información Tributaria” nº 265 (2022)

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS46

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. 46

- Aportación de inmuebles a la sociedad de gananciales 46
- Extinción del condominio con adjudicación a uno del bien indivisible que compensa al otro mediante pago en especie, entregando un bien propiedad de uno de los comuneros 46
- Otorgamiento de acta de notoriedad tras la aportación del inmueble a la sociedad de gananciales 47
- Reducción de capital social con asunción de deuda de los socios..... 47
- Escrituras de rectificación 48
- Escritura de rectificación: verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato..... 49
- Adquisición por herencia de finca rustica, sobre la que el causante había iniciado la promoción de una vivienda unifamiliar que se paralizaron por cuestiones administrativas. El heredero procede a la venta de la finca 49
- Arrendamiento por los propietarios de un inmueble a una empresa gestora que los destinará, a su vez, al alquiler turístico con prestación de servicios de la industria hotelera..... 50
- Transmisión de una concesión administrativa para la explotación de una estación de servicio 50
- Condición de empresario o profesional en la venta de terrenos. 52
- Transmisión de un porcentaje en una oficina de farmacia explotada como comunidad de bienes 53

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES54

- Derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil 54
- Devengo del exceso de legítima que va a recibir de su abuela y de sus tíos 54
- Renuncia del abuelo, a la herencia de su hijo, a favor de sus nietos 55
- Declaración, en el ISD, de la cantidad recibida por el seguro de deceso cuando esta cantidad es inferior a los gastos reales de sepelio 55
- Aceptación de herencias de tío y abuela 55
- Seguro de dependencia que cubre, exclusivamente, el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, cumpliendo con los requisitos del apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006 58
- Donación por unos padres, residentes en Andalucía, de una cantidad de dinero, a su hija, residente en Alemania, para adquirir una vivienda en Madrid 59

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

APORTACIÓN DE INMUEBLES A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0484-23 de 01/03/2023)

Si la transmisión fuera onerosa, estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD (artículo 7.1.A del TRLITPAJD). No obstante, el número 3 del artículo 45.I.B) del texto refundido, que regula las exenciones del impuesto, determina lo siguiente:

«Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. [...]

B) Estarán exentas:

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

[...].».

Si, por el contrario, la aportación se realizase a título gratuito, no se encontraría sujeta al ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no tener carácter oneroso, pero tampoco podría ser sometida a gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en tanto el beneficiario de la aportación no es una persona física sino un patrimonio separado carente de personalidad jurídica. En este caso, si la donación se recogiese en escritura, podría quedar sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD si cumpliera todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del TRLITPAJD, pero resultaría aplicable también el supuesto de exención del artículo 45.I.B) 3 del TRLITPAJD.

EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO CON ADJUDICACIÓN A UNO DEL BIEN INDIVISIBLE QUE COMPENSA AL OTRO MEDIANTE PAGO EN ESPECIE, ENTREGANDO UN BIEN PROPIEDAD DE UNO DE LOS COMUNEROS

(Consulta DGT V0724-23 de 24/03/2023)

En el supuesto planteado, en el que se extingue el condominio mediante la adquisición, por parte del hermano de la consultante, de la parte de que es titular esta última, compensando ese exceso de adjudicación con una vivienda privativa de la que el hermano de la consultante dispone del 100 por ciento de la titularidad, la operación planteada constituye una permuta en los términos establecidos en el artículo 1.538 del Código Civil. Por lo tanto, en el ámbito del ITP y AJD, de

acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del RITPAJD, cada uno de los permutantes deberá tributar por el valor comprobado de lo que adquiriera, salvo que el declarado sea superior, siendo el tipo de gravamen aplicable el que corresponda a la naturaleza de los bienes adquiridos.

En el presente caso, el consultante adquiere un inmueble a cambio de la entrega del 50 por ciento de la titularidad de otro inmueble, cuya propiedad corresponde al consultante y a su hermano por partes iguales. Por lo tanto, el consultante, como sujeto pasivo adquirente de un bien privativo del otro comunero, esto es, de un inmueble propiedad de su hermano, deberá tributar por ITP y AJD, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de dicho inmueble.

La base imponible de esta operación –la adquisición del inmueble como consecuencia del pago en especie realizado por el hermano de la consultante para compensar el exceso de adjudicación derivado de la adquisición del 50 por ciento de la titularidad del inmueble que ambos tenían en común– se determinará conforme a lo previsto en el artículo 10 del TRLITPAJD, es decir, por el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. En cuanto al tipo de gravamen aplicable, será el tipo que, conforme a la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, haya aprobado la Comunidad Autónoma, en este caso el tipo correspondiente a los bienes inmuebles.

OTORGAMIENTO DE ACTA DE NOTORIEDAD TRAS LA APORTACIÓN DEL INMUEBLE A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0878-23 de 13/04/2023)

La transmisión cuya falta de título se suple con el referido expediente no es la aportación a la sociedad de gananciales documentada en escritura pública, pues dicha transmisión no carece de título, constituido por la referida escritura, que es título válido y suficiente para acreditar la adquisición que se pretende inscribir, con independencia de la imposibilidad de su acceso al Registro de la Propiedad ante la falta de la inscripción previa de la finca a nombre del consultante, que la aporta a la sociedad de gananciales. Es precisamente la falta de título de la transmisión o transmisiones anteriores, la que hace necesario instar el acta de notoriedad a efectos de inmatricular la finca en el registro y la que, en consecuencia, constituye el hecho imponible por el que debe liquidarse el ITPAJD, por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que se acredite el pago del impuesto por la misma. La liquidación que correspondería por la anterior transmisión es, por tanto, independiente de la liquidación del impuesto practicada por la aportación a la sociedad de gananciales.

REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL CON ASUNCIÓN DE DEUDA DE LOS SOCIOS

(Consulta DGT V0588-23 de 10/03/2023)

Reducción de capital social.

Constituye hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1. 1º del Texto Refundido, como disminución del capital social.

Serán sujetos pasivos los socios (artículo 23) que deberán tributar al tipo del 1 por cien (artículo 26) sobre una base imponible coincidente con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios. En el supuesto que se examina no se produce entrega alguna de bienes a los socios, sino que la reducción de capital se lleva a cabo mediante la asunción por parte de la sociedad de una deuda de los socios personas físicas.

Asunción de deudas de los socios por parte de la entidad consultante.

Conforme al Texto Refundido del ITP y AJD constituyen hecho imponible de la primera de las modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas, las siguientes operaciones: las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así

como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas (artículo 7.2.a). Sin embargo, en el supuesto planteado no se produce el presupuesto necesario para que concurra alguno de los citados hechos imponible que es la adjudicación de un bien. En el escrito de consulta se alude a que las obligaciones de pago de las que se hace cargo la entidad consultantes son deudas de los socios, personas físicas, derivadas de un préstamo hipotecario, sin manifestar en ningún momento que se produzca la transmisión del bien hipotecado a la sociedad.

Por tanto, tratándose tan solo de asunción de deudas por la sociedad como pago del contravalor de sus acciones, sin adjudicación de bien alguno, no constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas lo que, en principio, podría permitir su tributación por la cuota variable de documentos notariales, de actos jurídicos documentados, sin embargo, al no tener la condición de inscribible en ninguno de los registros a que hace referencia el artículo 31.2, quedará asimismo excluida la aplicación del citado gravamen.

Ahora bien, si en la escritura de reducción de capital en la que se acuerde el pago del contravalor de las acciones mediante la asunción de una deuda de los socios, se estableciera la liberación de dichos socios como deudores hipotecarios, sustituidos por la sociedad, tal operación quedaría sujeta al ITP y AJD, por la modalidad de actos jurídicos documentados, en virtud de lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2020. En este sentido se manifestó la consulta vinculante V3397-20, de 23 de noviembre de 2020, en la que se concluía, además, que la condición de sujeto pasivo recaería en la persona que instase o solicitase el otorgamiento del documento notarial de liberación de los deudores y, en cuanto a la base imponible, que estaría constituida por la total responsabilidad hipotecaria de la que los deudores quedasen liberados, es decir, la parte correspondiente del capital pendiente más los intereses y cualesquiera otros preceptos incluidos en la hipoteca.

ESCRITURAS DE RECTIFICACIÓN

(Consulta DGT V0723-23 de 24/03/2023)

La finalidad de la escritura que se pretende otorgar no es otra que concordar el contenido del registro con la realidad extra registral y esa es la que, de conformidad con el artículo 2 del texto refundido del ITPyAJD, debería entenderse que constituye la verdadera naturaleza del acto o contrato contenido en la escritura, que no tiene más finalidad que rectificar el error cometido en la descripción de las fincas en las escrituras de compraventa anteriormente otorgadas.

A este respecto declara el artículo 1.265 del código civil que «será nulo el consentimiento prestado por error, violencia, intimidación o dolo» y el párrafo primero del artículo 1.266, que «para que el error invalide el consentimiento, deberá recaer sobre la sustancia de la cosa que fuere objeto del contrato, o sobre aquellas condiciones de la misma que principalmente hubiesen dado motivo a celebrarlo». según estos preceptos, el error en la finca transmitida constituiría un error en la sustancia de la cosa o, más propiamente, error en la propia cosa (“error in corpore”), y, en consecuencia, podría ser causa de la nulidad de la transmisión. En tal supuesto, tratándose de un acto que tiene por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se satisfizo el impuesto y que estaban afectados de algún vicio que pudiera implicar inexistencia o nulidad, resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 45.i.b) 13 del texto refundido.

- Ahora bien, la dificultad de considerar que la escritura de subsanación que se pretende otorgar no implica el otorgamiento de una nueva transmisión estriba en su prueba, siendo los intervinientes en las escrituras que se pretenden subsanar y que alegan el error, quienes deberán probar de forma fehaciente la existencia del mismo al tiempo de prestar su consentimiento en la anterior transmisión. en todo caso, constituye una cuestión de hecho sobre la que este centro directivo no puede pronunciarse con carácter definitivo, y que deberá ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la administración tributaria competente para la gestión del tributo.

De no resultar suficientemente probada la existencia del referido error, deberá entenderse que la denominada escritura de rectificación implica realmente el intercambio de las fincas en cuestión y, en consecuencia, la existencia de una nueva transmisión a todos los efectos civiles y fiscales, con el consiguiente devengo del ITPyAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

ESCRITURA DE RECTIFICACIÓN: VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA DEL ACTO O CONTRATO

(Consulta DGT V0776-23 de 31/03/2023)

El consultante es dueño de una ochenta y nueve avas partes del local garaje situado en planta baja y sótano del edificio del que forma parte, que se concreta en el uso de la plaza de aparcamiento nº 73, adquirida en virtud de escritura pública de fecha 28 de junio de 1990. El acceso a dichos garajes se efectúa por medio de un local en la planta baja del edificio, existente entre los garajes y la vía pública, merced a una servidumbre de paso de personas y vehículos constituida en su día para dicho fin.

Manifiesta el consultante que la referida situación no se ajusta a la realidad física y material del local de paso, causando problemas a la hora de determinar quién debe pagar los gastos e impuestos correspondientes al mismo, considerando que en lugar de una servidumbre debiera haberse transmitido en su día cuotas indivisas del local de tránsito en favor de los distintos garajes, con vinculación *ob rem*, por lo cual en este momento se plantea llevar a cabo la rectificación de los títulos de venta de los garajes, incluyendo la referida cuota indivisa sobre el local de tránsito.

Se consulta sobre si la referida rectificación estaría exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya que, aunque los vendedores no percibirán precio alguno de los dueños de los garajes, la transmisión no puede considerarse sujeta al Impuesto de Donaciones, sino que tiene carácter oneroso, dado que el precio debe entenderse incluido en el de la venta del garaje que se efectuó en su día, y que, además, los compradores pagarán a partir de ese momento los gastos e impuestos que afecten al local de tránsito.

Según la escritura de compraventa de fecha 21 de junio de 1990, aportada por el consultante, este adquirió una ochenta y nueve avas partes de un local destinado a garaje, quedando adscrita dicha participación al uso y disfrute de la plaza de aparcamiento número 73 de la planta alta. En la descripción de la finca se hace constar que la entrada al garaje tiene lugar a través del local, predio sirviente de la servidumbre que consta en la descripción del solar y que figura en la nota del registro de la Propiedad que se adjunta. El precio convenido es de cuatrocientas mil pesetas, cantidad que la parte vendedora confiesa haber recibido dando completa y eficaz carta de pago. A la vista de la citada escritura no se puede considerar incluida en la compra de la plaza de garaje de 1990 una cuota parte de la finca que constituye el predio sirviente de la servidumbre existente a favor del local garaje, pues en ningún momento se alude a tal hecho, no figurando incluida dicha cuota parte ni en la descripción de la finca, ni en la determinación del precio. Por tanto, en aplicación del artículo 2 del Texto Refundido del ITP y AJD y 7 del Reglamento del ISyD, que, a efectos de la liquidación del impuesto, prescriben atender a la verdadera naturaleza del acto o contrato, cualquiera que sea la denominación dada por las partes, debe considerarse que la denominada escritura de rectificación que se pretende otorgar constituye una verdadera transmisión.

ADQUISICIÓN POR HERENCIA DE FINCA RÚSTICA, SOBRE LA QUE EL CAUSANTE HABÍA INICIADO LA PROMOCIÓN DE UNA VIVIENDA UNIFAMILIAR QUE SE PARALIZARON POR CUESTIONES ADMINISTRATIVAS. EL HEREDERO PROCEDE A LA VENTA DE LA FINCA

(Consulta DGT V0627-23 de 16/03/2023)

De acuerdo con todo lo anterior, el consultante, que adquirió por herencia la finca rústica parece que, a falta de otros elementos de prueba, no ostentaría la condición de empresario o profesional, puesto que la mera subrogación del causahabiente en la titularidad de las cuotas de propiedad, producida como consecuencia de la herencia, no determina la adquisición de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, en caso de que el padre del consultante la ostentase, aspecto que se desconoce.

Será necesario que, en el momento en el que adquiere la cuota de titularidad, tenga la intención de intervenir en el mercado en los términos señalados en el referido artículo 5 de la Ley 37/1992, lo cual podrá acreditarse, en su caso, por el consultante mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho.

De acuerdo con la escasa información aportada, el consultante no manifiesta en ningún momento que ostente la condición de empresario o profesional, ni, por ende, que la finca objeto de la presente consulta esté afectada a su patrimonio empresarial.

Partiendo de lo anterior, podemos concluir que la transmisión de la finca que sea efectuada por el consultante, el cual no tiene la condición de empresario o profesional, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de la sujeción, en su caso, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ARRENDAMIENTO POR LOS PROPIETARIOS DE UN INMUEBLE A UNA EMPRESA GESTORA QUE LOS DESTINARÁ, A SU VEZ, AL ALQUILER TURÍSTICO CON PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA

(Consulta DGT V0511-23 de 03/03/2023)

De acuerdo con lo anterior, cabe considerar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la existencia de dos operaciones sujetas al mismo:

-Una prestación de servicio de arrendamiento de viviendas para la gestión de su explotación que realizarán sus propietarios a la entidad gestora.

-Una prestación de servicio de arrendamiento de apartamentos turísticos, que incluye la prestación de servicios propios de la industria hotelera, por parte de la empresa gestora en favor de los usuarios clientes finales.

(...)

Por el contrario, los arrendamientos de viviendas, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f') del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

(...)

En consecuencia, y tal como se deriva de la doctrina de este Centro directivo, por todas, la contestación vinculante de 7 de octubre de 2015, número V2907-15, la prestación del servicio de arrendamiento de viviendas para la gestión de su explotación que realizarán los propietarios a favor de la entidad gestora estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y tributará al tipo general del 21 por ciento.

Asimismo, los arrendamientos que concierte la entidad explotadora en nombre y por cuenta propia con los correspondientes arrendatarios, y en la medida que se prestan otros servicios complementarios propios de la industria hotelera, como manifiesta la consultante, se considerarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que no están dentro de los contemplados por la exención del artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992.

TRANSMISIÓN DE UNA CONCESIÓN ADMINISTRATIVA PARA LA EXPLOTACIÓN DE UNA ESTACIÓN DE SERVICIO

(Consulta DGT V0900-23 de 18/04/2023)

Se consulta sobre la transmisión de una concesión administrativa para la explotación de una estación de servicio incluyendo todos los medios materiales asociados a la misma (inmueble, maquinaria, equipo, licencias) y el personal laboral mediante la subrogación en sus respectivos contratos

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial

o profesional por sus propios medios en sede del transmitente.

-que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

En el supuesto objeto de consulta, en la primera alternativa planteada por la entidad consultante, serían objeto de transmisión todos los medios materiales relativos a la actividad (concesión, inmueble, maquinaria, equipos y licencias de actividad), así como el personal laboral de la actividad mediante la subrogación por parte de la consultante en los contratos laborales correspondientes.

En estas circunstancias, puede señalarse que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determinan la no sujeción al Impuesto.

Por el contrario, si la transmisión de los elementos materiales no fuese acompañada de los medios humanos correspondientes, la referida transmisión no constituiría una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En estas circunstancias, la transmisión objeto de consulta estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

(...)

A la vista de las normas expuestas podemos, pues, distinguir dos hechos imponderables diferentes: la constitución de la concesión y la posterior transmisión de los derechos del concesionario. En cuanto al primero de ellos es incuestionable que el acto por el cual la Administración Pública acuerda y otorga una concesión administrativa queda subsumido en el apartado B) del artículo 7.1, mencionado, como concepto asimilado al de constitución de derechos a favor del particular, mientras que la posterior transmisión onerosa de la concesión administrativa a otra persona por acto «inter vivos» queda incluida en el apartado A) del mismo artículo 7, o sea en el hecho imponible distinto, definido como «transmisiones onerosas».

En este sentido se manifestó el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de diciembre de 1995, que, recogiendo la diferenciación señalada entre ambos hechos imponderables, considera que la misma obedece al grado distinto de promoción del interés público, lo que permite distinguir, por un lado, la concesión administrativa, cuyo principal propósito, desde la perspectiva de la Administración pública concedente es que se realicen las obras, instalaciones, etc. necesarias para la mejor prestación de los servicios públicos, o que se exploten las minas, para el mayor fomento de la riqueza nacional, y, por otro lado, la transmisión de la concesión administrativa, que normalmente presupone ya el funcionamiento de los servicios y el aprovechamiento del dominio público, en la cual predominan los intereses particulares, subsistiendo, eso sí, el interés público que exige que la Administración pública vigile las cualidades y circunstancias del adquirente.

De igual forma el Tribunal Económico Administrativo Central declara, en resolución de 12 de diciembre de 1990, que de los artículos 13 y 7.1 del Texto Refundido se deduce con evidencia que las normas especiales de tributación de las concesiones administrativas se refieren a su constitución y no, a la transmisión de las mismas, que habrán de someterse a las normas generales de tributación de las transmisiones de bienes y derechos.

En cuanto a dichas normas generales, el apartado 5 del artículo 7 del texto Refundido delimita el ámbito de aplicación de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), en los siguientes términos.

1. Regla general. Primer párrafo del apartado 5.

Las operaciones enumeradas en el artículo 7.1 del Texto Refundido, que conforman el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, no estarán sujetas a dicha modalidad cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Excepciones a la regla general. Párrafos segundo y tercero del artículo 7.5.

Por excepción, quedarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en dos casos, referidos ambos, exclusivamente a operaciones inmobiliarias, teniendo en cuenta que a este respecto, y de conformidad con el Código Civil, tienen la consideración de bienes inmuebles:

Artículo 334

“(…)

10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”

- Primera excepción. Operaciones exentas de Impuesto sobre el Valor Añadido

Quedarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se trate de entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, siempre que dichas operaciones gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Segunda excepción. Operaciones no sujetas a IVA.

También quedarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto de la regla general, la no sujeción de la operación por la modalidad de transmisión por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que se documentase en escritura pública, pues ello implicaría la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial.

Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.

No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Por el contrario, si el transmitente no tuviese la consideración de sujeto pasivo del IVA, o se tratase de alguna de las transmisiones inmobiliarias exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, por tratarse de operaciones exentas o no sujetas al IVA en los términos que se expresan en el referido precepto, la transmisión en cuestión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando la operación se documentase en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, que establece el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD.

.....

CONDICIÓN DE EMPRESARIO O PROFESIONAL EN LA VENTA DE TERRENOS.

(Consulta DGT V0987-23 de 20/04/2023)

.....

Se plantea la venta de terrenos que se encuadran en un proyecto de reparcelación gestionado por una Junta de Compensación por una persona física que los ha recibido a consecuencia de su separación como socio de una entidad mercantil, soportando la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en dicha entrega por encontrarse en curso de urbanización.

En el supuesto objeto de consulta, según manifiesta el consultante, tiene previsto realizar la transmisión de los terrenos recibidos en curso de urbanización sin haber llegado a soportar él mismo ningún coste de urbanización por lo que, en estas circunstancias, parece deducirse, a falta de otros elementos de prueba, que no habría adquirido la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que dichos terrenos se vincularon a su patrimonio privado.

No obstante, si el consultante hubiera soportado algunos de los costes de urbanización antes de la transmisión de los inmuebles con la intención de que los terrenos fuesen destinados a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, el mismo sí habría adquirido la condición de empresario o profesional.

Es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN DE UN PORCENTAJE EN UNA OFICINA DE FARMACIA EXPLOTADA COMO COMUNIDAD DE BIENES

(Consulta DGT V1046-23 de 26/04/2023)

El artículo 84, apartado uno, ordinal 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

El apartado tres del citado precepto establece que “tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que “hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”

En consecuencia, la adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por las copropietarias a que se refiere la consulta, requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que las actividades empresariales o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido son realizadas por la comunidad de bienes y no por la transmitente de las participaciones (en este caso, la madre). De esta forma, no estará sujeta a dicho Impuesto la transmisión, onerosa o gratuita, de las participaciones objeto de consulta en la medida en que, según se deduce del escrito de consulta, la transmitente no tiene la condición de empresaria o profesional y dichas participaciones no están afectas a patrimonio empresarial o profesional alguno.

(...)

Por lo tanto, la transmisión de la oficina de farmacia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, la base imponible estará constituida por el tanto por ciento del valor de la oficina de farmacia que se transmite a la hija. Según lo establecido en el artículo 8.a) del TRLITPAJD será la hija la obligada al pago del impuesto, la cual aplicará, conforme al artículo 11.1.a) del TRLITPAJD, el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, en este caso la Región de Murcia, y, en su defecto, el 4 por ciento sobre el valor de los bienes muebles, y el 6 por ciento sobre el valor de los inmuebles.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

DERECHO DE TRANSMISIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 1006 DEL CÓDIGO CIVIL

(Consulta DGT V0482-23 de 01/03/2023).

En los supuestos en los que existe derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, en los que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante transmitiendo a sus herederos el "ius delationis", los herederos transmisarios no pueden aceptar la herencia del primer causante hasta que el segundo causante fallece.

Por lo tanto, el ISD por los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devengará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24.3 de la LISD, el día del fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes y derechos que integran el caudal relicto del primer causante, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

Finalmente, sobre el tratamiento fiscal de los derechos del cónyuge viudo del transmitente en los supuestos en los que existe derecho de transmisión, el cónyuge viudo deberá liquidar el ISD por la adquisición individual de los bienes y derechos que le correspondan como causahabiente del transmitente, ya se trate de derechos legitimarios o de un usufructo universal, sin que estos puedan recaer sobre el patrimonio hereditario del primer causante, integrado por bienes que el transmitente no llegó a adquirir.

DEVENGO DEL EXCESO DE LEGÍTIMA QUE VA A RECIBIR DE SU ABUELA Y DE SUS TÍOS

(Consulta DGT V0483-23 de 01/03/2023).

La abuela del consultante falleció en el año 2020. El padre de los mismos había premuerto. Los tíos del consultante aceptaron la herencia de su madre en la que legaba la legítima que le correspondiera al consultante y su hermana. Los tíos van a pagarles una cantidad mayor de la que les corresponde por la legítima. El cobro de este exceso se recibirá de forma aplazada. El valor y los importes de la legítima y del exceso se han acordado en una escritura pública ante notario.

En el caso expuesto en la consulta, se van a dar dos negocios jurídicos diferentes: por una parte, el consultante y su hermana van a recibir la legítima que les corresponde por el fallecimiento de su abuela, por otra parte, sus tíos van a darles una cantidad que excede de la legítima que les corresponde.

Por lo tanto, por la legítima que les corresponde deberán tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la modalidad "mortis causa", cuyo devengo se produce en el momento del fallecimiento de la causante, con independencia del momento en que reciban el dinero, pero la cantidad que excede de la legítima que les corresponde que les van a entregar sus tíos es una liberalidad y, como tal, será una donación de los tíos hacia ellos.

El devengo de la donación se producirá en el momento en que llegue el término impuesto para recibir el dinero, que será el momento en que reciban dicha cantidad.

RENUNCIA DEL ABUELO, A LA HERENCIA DE SU HIJO, A FAVOR DE SUS NIETOS

(consulta DGT V0589-23 de 10/03/2023).

De acuerdo con los preceptos transcritos, la renuncia en favor de persona determinada se trata fiscalmente como dos operaciones: la primera, la adquisición sucesoria del renunciante; la segunda, la transmisión de éste a favor del beneficiario de su renuncia.

En la consulta planteada, el abuelo de la consultante ha renunciado a la herencia de su hijo a favor de sus nietos; en la primera operación el abuelo tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que poseyera el causante por el concepto de adquisición mortis causa, teniendo en cuenta su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente.

En la segunda operación, la consultante tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación por los bienes recibidos de su abuelo, al tratarse de una transmisión lucrativa "inter vivos".

DECLARACIÓN, EN EL ISD, DE LA CANTIDAD RECIBIDA POR EL SEGURO DE DECESO CUANDO ESTA CANTIDAD ES INFERIOR A LOS GASTOS REALES DE SEPELIO

(Consulta DGT V0652-23 de 17/03/2023).

El seguro de decesos tiene por objeto impedir un quebranto patrimonial, el causado por el coste de los servicios funerarios. No obstante, cuando se tienen que hacer frente a los gastos funerarios el asegurado ya habrá fallecido, por lo que el quebranto se produce en el patrimonio de la herencia yacente. En ausencia de un seguro de decesos, el pago de los gastos funerarios corresponde a la herencia yacente, por lo que será esta la beneficiaria de la existencia del contrato de decesos y no los herederos directamente, que recibirán su porción hereditaria una vez realizados estos pagos. Por ello, el pago de cantidades por la entidad aseguradora como consecuencia del contrato de decesos tendrá como beneficiaria a la herencia yacente, formando parte estas cantidades del caudal relicto.

En este sentido, el artículo 14 b) de la LISD considera como gasto deducible en la determinación de la base imponible del ISD los gastos de entierro y funeral, puesto que en el caso de que los causahabientes, sujetos pasivos del impuesto, hagan frente a estos gastos con su propio patrimonio, los podrán deducir en la determinación de la base imponible, ya que el importe del caudal relicto no debe incluir estos gastos y la deducción de los mismos es el mecanismo para excluirlos de la base imponible cuando el pago de los herederos ha sustituido el abono por la herencia yacente. Por el contrario, si el abono de estos gastos se realiza por la herencia yacente o el asegurador asume el coste, no procede esta deducción pues este importe habrá minorado el caudal relicto como consecuencia del pago directo o del previo abono de las primas del seguro.

Conforme a lo anterior y de acuerdo con la información facilitada, en el presente caso, al ser superiores los gastos de entierro y funeral abonados por la consultante a la cantidad recibida por la compañía de seguros, esta última cantidad no se debe integrar en el caudal relicto de la herencia yacente y será gasto deducible la diferencia entre ambas cantidades, tal y como establece el artículo 14 b) de la LISD.

ACEPTACIÓN DE HERENCIAS DE TÍO Y ABUELA

(Consulta DGT V0889-23 de 18/04/2023).

Se produce el fallecimiento del tío, soltero y sin hijos, asignando como heredera universal a su madre, abuela del consultante habiendo establecido en el testamento que, en caso de premoriencia, los herederos serían sus sobrinos, es decir, el consultante y sus hermanos. La abuela del consultante falleció una semana después sin haber aceptado la herencia de su hijo. La única heredera de la segunda causante es su hija, que es la madre del consultante y hermana del primer causante. Asimismo, la madre del consultante opta por la repudia pura y simple de la herencia de su madre, segunda causante, y del

derecho a recibir la herencia de su hermano, de esta manera, el consultante y sus hermanos son los herederos de ambas herencias.

De acuerdo con estos preceptos, la aceptación de la herencia constituye un derecho de los llamados a suceder al causante, que pueden ejercer –aceptación– o no ejercer –repudiación–, si bien mientras que la aceptación puede ser expresa o tácita (artículo 999, Código Civil), la repudiación debe ser necesariamente expresa (artículo 1008, Código Civil).

Si ha habido aceptación (expresa o tácita), se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Por ello, se entenderá que los llamados a suceder ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante. Si en ese momento, antes de la adjudicación de los bienes, fallece uno de los herederos y los bienes de esa herencia se adjudican a los herederos del heredero fallecido –segundo causante–, habrá dos transmisiones, una del primer causante al segundo causante y una segunda de este causante a sus herederos. En tal caso, consecuentemente, se habrán devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante.

Ahora bien, puede suceder –como en el caso planteado– que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia. En tal caso, el fallecido todavía no era heredero del causante, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia, pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil en los siguientes términos:

“Artículo 1006.

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.”

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado “ius delationis”, esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia. Lógicamente, para ello, deberá aceptar la herencia del segundo causante, pues solo siendo heredero de este, adquirirá el “ius delationis”, herencia por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pero de forma separada.

En síntesis, tal como ha fallado el Tribunal Supremo en las Sentencia de 11 de septiembre de 2013 y 5 de junio de 2018, cabe concluir lo siguiente:

“...el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisor. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.”

Por lo que se refiere al devengo del impuesto, en el artículo 24 de la LISD se recoge que, con carácter general, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Esto es consecuencia de la previsión contenida en el artículo 989 del Código Civil según el cual los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento de la muerte de la persona a la que se hereda. Así pues, con la aceptación de la herencia se produce la adquisición de los bienes y derechos y, por lo tanto, el hecho imponible previsto en el artículo 3.1a) de la LISD que se entiende realizado el día del fallecimiento del causante con carácter general.

Sin embargo, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, en el que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a sus herederos el “ius delationis”, los herederos transmisarios no pueden aceptar la herencia del primer causante hasta que el segundo causante (del que son sucesores) fallece, debiendo aceptar la herencia de este para convertirse en herederos y así, poder aceptar la herencia del primer causante. Por lo tanto, en este caso, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devengará el día del fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes y derechos que integran el caudal relicto del primer causante, convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto. Esta especialidad del devengo con respecto a la regla general a la que se ha hecho referencia, se contempla en el apartado 3 del artículo 24 de la LISD, según el cual: “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”. Por lo tanto, la propia ley del impuesto prevé que en caso de existir una limitación que impida que una adquisición sea efectiva, esta última se entenderá realizada el día en que dicha limitación desaparezca, produciéndose en ese momento el devengo del impuesto correspondiente a la adquisición. Así sucede en el presente caso, en el que los herederos transmisarios – sujetos pasivos del ISD– no pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes del causante hasta que fallezca el segundo causante –heredero transmitente–, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

Por otra parte, el artículo 28 de la LISD establece que:

“1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.».

De acuerdo con los preceptos transcritos cabe concluir lo siguiente:

1. El heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo.

2. En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

3. En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en el artículo 58.1 RISD, es decir, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. No obstante, si reciben directamente otros bienes del causante se aplicará lo dispuesto en el párrafo segundo del referido artículo 58.1. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

En el caso planteado, en el testamento realizado por su tío se recoge la posibilidad de la renuncia, pero la renuncia del instituido heredero, la abuela del consultante. En este caso la madre del consultante no era heredera del tío, por lo que los beneficiarios de la renuncia, el consultante y sus hermanos, tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el primer causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.

Por otra parte, para poder aceptar la herencia del tío, previamente tienen que aceptar la herencia de su abuela a la que renuncia la madre del consultante, por lo que tributarán también por la herencia de abuela, en función de su patrimonio preexistente y su grado de parentesco con la misma.

Por último, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre)- señala en el artículo 67 que los documentos o declaraciones relativos al Impuesto se presentarán en los siguientes plazos:

«a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquél en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.».

Según el artículo 68 la oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al

señalado para su presentación, debiéndose presentar la solicitud de prórroga por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación, acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud.

Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo se entenderá concedida la prórroga. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación.

El artículo 69 del mismo texto legal ha previsto la posibilidad de suspender los plazos de presentación de los documentos o declaraciones únicamente cuando se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría.

No se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública; la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato o del juicio de testamentaría, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso. Tampoco producirán la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaría o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.

De la escueta descripción de los hechos no se puede deducir si los herederos han solicitado prórrogas, por lo que el consultante y sus hermanos, herederos del tío y de la abuela fallecidos deberán presentar los documentos o declaraciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el plazo previsto en los artículos 67 y 68 del Reglamento del Impuesto, produciéndose el devengo del Impuesto cuando fallece el segundo causante, la abuela, sin que la renuncia por parte de la madre interrumpa en manera alguna el plazo de presentación.

En el caso planteado, el consultante y sus hermanos deberán realizar dos liquidaciones: Una liquidación por lo que heredan de su tío, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el primer causante, salvo que la renunciante tenga señalado un coeficiente superior, y otra liquidación por la parte que heredan de su abuela y se atenderá a su parentesco con esta segunda causante, salvo que la renunciante tenga señalado un coeficiente superior.

El plazo de presentación de las declaraciones será el que establece el artículo 67 y 68 del reglamento, produciéndose el devengo del Impuesto cuando fallece el segundo causante, la abuela, sin que la renuncia por parte de la madre interrumpa en manera alguna el plazo de presentación.

.....

SEGURO DE DEPENDENCIA QUE CUBRE, EXCLUSIVAMENTE, EL RIESGO DE DEPENDENCIA SEVERA O DE GRAN DEPENDENCIA, CUMPLIENDO CON LOS REQUISITOS DEL APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 51 DE LA LEY 35/2006

(Consulta DGT V0590-23 de 13/03/2023).

.....

La entidad consultante planea comercializar un seguro de dependencia que cubra exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, cumpliendo con los requisitos del apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006.

El artículo 51 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) que regula las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social, en el apartado 5 se refiere a las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, estableciendo que reducirán la base imponible general del impuesto:

“5. Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Igualmente, las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, o por su cónyuge, o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, podrán reducir en su base imponible las primas satisfechas a estos seguros privados, teniendo en cuenta el límite de reducción previsto en el artículo 52 de esta Ley.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 1.500 euros anuales.

(...)"

Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

DONACIÓN POR UNOS PADRES, RESIDENTES EN ANDALUCÍA, DE UNA CANTIDAD DE DINERO, A SU HIJA, RESIDENTE EN ALEMANIA, PARA ADQUIRIR UNA VIVIENDA EN MADRID

(Consulta DGT V0837-23 de 11/04/2023).

La donación dineraria realizada a la donataria, no residente en el territorio español estará sujeta a tributación en España siempre que el dinero objeto de la donación esté situado en España en el momento de la realización de dicho negocio jurídico.

La consultante, residente fiscal en Alemania, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha, en este caso, parece que se trata de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Al no ser la donataria residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existir punto de conexión con ninguna de ellas, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	61
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	61
• Donación del usufructo temporal de 10 años sobre un inmueble urbano a favor de su hijo	61
• Escritura de partición y adjudicación de herencia	62
• Escisión total de una sociedad	62
• Escisión parcial	63

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

DONACIÓN DEL USUFRUCTO TEMPORAL DE 10 AÑOS SOBRE UN INMUEBLE URBANO A FAVOR DE SU HIJO

(Consulta V0597-23 de 13/03/2023)

Conforme a lo dispuesto en los artículos 107.5 y 104.5 del TRLRHL, como valor de transmisión se tomará el valor que conste en el título que documente tal transmisión, salvo que, por parte de la Administración tributaria, se determine, previa comprobación, un valor diferente.

Y si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se tomará por el valor de los títulos, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La redacción del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 se refiere a “las transmisiones de terrenos” y no sólo a “la transmisión de la propiedad de los terrenos”, en consecuencia, dicho supuesto de no sujeción debe interpretarse en el sentido de que resulta de aplicación, tanto a los casos de transmisión de la propiedad del terreno, como a los casos de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre el terreno.

En consecuencia, en el caso objeto de consulta podrá resultar de aplicación tanto el supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL, como el método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del mismo texto legal, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dichos artículos.

La comparación entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, en todo caso, debe hacerse entre conceptos homogéneos.

Como valor de adquisición se tomará el valor que corresponda al usufructo temporal del terreno respecto de valor por el que la consultante adquirió la propiedad del inmueble. Y como valor de transmisión será el valor otorgado al usufructo temporal en la escritura pública de constitución del derecho real.

Todo ello, sin perjuicio de la facultad de comprobación de tales valores por la Administración tributaria competente, cuando considere que el valor declarado no corresponde con el valor de mercado (valor que se hubiera acordado entre partes independientes), bien porque exista vinculación entre las partes o cualquier otra circunstancia, entonces y previa comprobación, podrá determinar un valor diferente.

Una vez transcurrido el período de 10 años, el usufructo temporal se extinguirá y la consultante consolidará el dominio, volviendo a ostentar el pleno dominio sobre el inmueble.

Con el transcurso del período de tiempo por el que se constituyó el usufructo temporal se produce la extinción del derecho real de usufructo en la persona del usufructuario (que no es gravada por el IIVTNU) y una “recuperación” del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que 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, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante por la extinción del usufructo temporal no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de la futura transmisión de la propiedad del inmueble por compraventa, que plantea la consultante, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide (la fecha de la compraventa) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que la consultante adquirió en su día la propiedad del inmueble, sin que se tenga en cuenta a estos efectos, la fecha en la que se consolida el dominio por extinción del usufructo temporal, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

ESCRITURA DE PARTICIÓN Y ADJUDICACIÓN DE HERENCIA

(Consulta DGT V0596-23 de 13/03/2023)

Se consulta sobre la adjudicación de los bienes adquiridos por herencia, a los cinco meses del fallecimiento, mediante escritura ante notario por quintas partes iguales, excepto la vivienda habitual de la era propietaria la fallecida en su totalidad, que le ha sido adjudicada a la consultante, compensando a sus cuatro hermanos en metálico la diferencia.

Según lo estipulado en la escritura de partición y adjudicación de la herencia, la vivienda habitual de la causante se adjudica en su totalidad a la consultante, por lo que esta será el sujeto pasivo del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a título lucrativo, con independencia de que la consultante deba compensar en metálico a los otros herederos en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1062 del Código Civil.

En segundo lugar, y dada la escasa información aportada, en caso de que en la escritura de partición y adjudicación de la herencia se transmita la propiedad de otros bienes inmuebles de naturaleza urbana (diferentes a la vivienda habitual de la causante) a los cinco hermanos, en partes iguales, se producirá la sujeción al IIVTNU, siendo sujetos pasivos los cinco hermanos, cada uno en proporción a la parte alícuota de la propiedad del terreno que adquiera.

El hecho imponible del impuesto estaría constituido por la transmisión del porcentaje correspondiente del terreno que adquiera cada uno de los hermanos y, por tanto, la liquidación, o en su caso, la autoliquidación, deberá recaer sobre el porcentaje correspondiente del valor catastral del terreno, ya que únicamente se transmite dicho porcentaje a cada uno de los cinco hermanos.

El devengo del impuesto en ambos casos tendría lugar en la fecha del fallecimiento de la causante.

ESCISIÓN TOTAL DE UNA SOCIEDAD

(Consulta DGT V0630-23 de 16/03/2023)

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en la operación de escisión total expuesta, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad transmitente, es decir, la entidad escindida.

ESCISIÓN PARCIAL

(Consulta DGT V0914-23 de 19/04/2023)

Mediante la cual se producirá la segregación de la totalidad de los activos y pasivos correspondientes a la actividad de extracción y envasado de agua, a excepción de la marca M1, los terrenos sobre los que se asienta la planta de envasado y sus respectivos inmuebles, los cuales se cederán en virtud de contrato de arrendamiento, y manteniéndose en sede de la entidad escindida aquellos elementos afectos a las actividades comerciales y servicios del negocio tales como de logística, financieros o administrativos, así como la marca M1

El no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurran las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos del citado impuesto la sociedad segregada y la sociedad absorbida, respectivamente.

