



MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO Y SUCESIONES
Y DONACIONES

Doctrina de la Dirección General de Tributos

2002

INDICE

1. LEY 21/2001, DE 27 DE DICIEMBRE DE 2001, POR LA QUE SE REGULAN LAS MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DEL NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA.
2. LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.
3. 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.
4. LEY 29/1987, DE 18 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.
5. REAL DECRETO 1629/1991, DE 8 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.
6. CIRCULAR 2/1989, DE 22 DE NOVIEMBRE, SOBRE TRATAMIENTO DEL CONTRATO DE SEGURO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
7. RESOLUCIÓN 2/1999, DE 23 DE MARZO, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, 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.

LEY 21/2001, DE 27 DE DICIEMBRE DE 2001, POR LA QUE SE REGULAN LAS MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DEL NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA.

EXPOSICION DE MOTIVOS

TITULO PRELIMINAR. Objeto de la Ley

Artículo 1. Objeto de la Ley.

TITULO I. Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

TITULO II. Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas

SECCION 1.ª TRIBUTOS CEDIDOS

Artículo 17. Tributos cedidos.

SECCION 2.ª ALCANCE Y CONDICIONES GENERALES DE LA CESION

Artículo 18. Rendimiento que se cede.

Artículo 19. Normativa aplicable a los tributos cedidos.

Artículo 20. Residencia habitual de las personas físicas.

Artículo 21. Domicilio fiscal de las personas jurídicas.

SECCION 3.ª ALCANCE Y CONDICIONES ESPECIFICAS DE LA CESION

Artículo 23. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 24. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

SECCION 4.ª COMPETENCIAS NORMATIVAS

Artículo 37. Titularidad de competencias.

Artículo 39. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 40. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 45. Supuesto de no uso de las competencias normativas.

SECCION 5.ª OTRAS MATERIAS

Artículo 46. Delegación de competencias.

Artículo 47. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación.

Artículo 48. Alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos.

Artículo 49. De la gestión recaudatoria de las Comunidades Autónomas.

Artículo 50. Alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección.

Artículo 51. Alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa.

Artículo 52. Intervención, contabilidad y fiscalización.

Artículo 53. Colaboración entre Administraciones.

Artículo 54. Delitos contra la Hacienda Pública.

Artículo 55. Información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas.

Artículo 56. Participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

TITULO III. Adaptación de la normativa de los tributos cedidos

TITULO IV. Participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria

TITULO V. Asignaciones de nivelación

TITULO VI. Adaptación de la Ley General de Sanidad y del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social

DISPOSICIONES ADICIONALES

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

DISPOSICION DEROGATORIA

DISPOSICIONES FINALES

LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

EXPOSICION DE MOTIVOS

CAPITULO I. Disposiciones generales

Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto

Artículo 2. Ambito territorial

CAPITULO II. Hecho imponible

Artículo 3. Hecho imponible

Artículo 4. Bienes y Derechos exentos

CAPITULO III. Sujeto pasivo

SECCION 1ª NORMAS GENERALES

Artículo 5. Sujeto pasivo

Artículo 6. Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.

SECCION 2ª Atribución e imputación de patrimonios

Artículo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales

Artículo 8. Bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio

CAPITULO IV. Base imponible

Artículo 9. Concepto

Artículo 10. Bienes inmuebles

Artículo 11. Actividades empresariales y profesionales.

Artículo 12. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo

Artículo 13. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados

Artículo 14. Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios

Artículo 15. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados

Artículo 16. Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Artículo 17. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias

Artículo 18. Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves

Artículo 19. Objetos de arte y antigüedades

Artículo 20. Derechos reales

Artículo 21. Concesiones administrativas

Artículo 22. Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial.

Artículo 23. Opciones contractuales

Artículo 24. Demás bienes y derechos de contenido económico

Artículo 25. Valoración de las deudas

Artículo 26. Determinación de la base imponible

Artículo 27. Tasación pericial

CAPITULO V. Base liquidable

[Artículo 28. Base liquidable](#)

CAPITULO VI. Devengo del impuesto

[Artículo 29. Devengo del Impuesto](#)

CAPITULO VII. Deuda tributaria

[Artículo 30. Cuota íntegra](#)

[Artículo 31. Límite de la cuota íntegra](#)

[Artículo 32. Impuestos satisfechos en el extranjero](#)

[Artículo 33. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla](#)

[Artículo 34. Responsabilidad patrimonial](#)

CAPITULO VIII. Gestión del impuesto

[Artículo 35. Normas generales](#)

[Artículo 36. Autoliquidación](#)

[Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración](#)

[Artículo 38. Presentación de la declaración](#)

CAPITULO IX. Infracciones y sanciones

[Artículo 39. Infracciones y sanciones](#)

CAPITULO X. Orden jurisdiccional

[Artículo 40. Orden jurisdiccional](#)

DISPOSICIONES ADICIONALES**DISPOSICION TRANSITORIA****DISPOSICIONES FINALES**

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.

CAPITULO I. Actividades económicas de personas físicas

Artículo 1. Actividades económicas.

Artículo 2. Bienes, derechos y deudas afectos a las actividades económicas.

Artículo 3. Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales.

CAPITULO II. Participaciones en entidades

Artículo 4. Participaciones en entidades.

Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

CAPITULO III. Normas comunes

Artículo 7. Sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.

Artículo 8. Momento al que se refieren los requisitos y condiciones.

Artículo 9. Obligaciones formales.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA ÚNICA. Derogación normativa.

DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA. Habilitación normativa.

DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA. Entrada en vigor.

LEY 29/1987, DE 18 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

EXPOSICION DE MOTIVOS

CAPITULO I. Disposiciones generales

Artículo 1. Naturaleza y objeto

Artículo 2. Ambito Territorial

CAPITULO II. Hecho imponible

Artículo 3. Hecho imponible

Artículo 4. Presunciones de hechos imponibles

CAPITULO III. Sujetos pasivos y responsables

Artículo 5. Sujetos pasivos

Artículo 6. Obligación personal

Artículo 7. Obligación real

Artículo 8. Responsables subsidiarios

CAPITULO IV. Base imponible

SECCION PRIMERA. *Normas generales*

Artículo 9. Base imponible

Artículo 10. Determinación de la base

SECCION SEGUNDA. Normas especiales para adquisiciones mortis causa

Artículo 11. Adición de bienes

Artículo 12. Cargas deducibles

Artículo 13. Deudas deducibles

Artículo 14. Gastos deducibles

Artículo 15. Ajuar doméstico

SECCION TERCERA. Normas especiales para transmisiones lucrativas inter vivos

Artículo 16. Cargas deducibles

Artículo 17. Deudas deducibles

SECCION CUARTA. Comprobación

Artículo 18. Normas generales

Artículo 19. Derecho de adquisición por la Administración.

CAPITULO V. Base liquidable

Artículo 20. Base liquidable

CAPITULO VI. Tipo de gravamen

Artículo 21. Tarifa

CAPITULO VII. Deuda tributaria

- Artículo 22. Cuota tributaria
- Artículo 23. Deducción por doble imposición internacional
- Artículo 23 bis. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

CAPITULO VIII. Devengo y prescripción

- Artículo 24. Devengo
- Artículo 25. Prescripción

CAPITULO IX. Normas especiales

- Artículo 26. Usufructo y otras instituciones
- Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación
- Artículo 28. Repudiación y renuncia de la herencia
- Artículo 29. Donaciones especiales
- Artículo 30. Acumulación de donaciones

CAPITULO X. Obligaciones formales

- Artículo 31. Declaración
- Artículo 32. Deberes de las Autoridades, funcionarios y particulares
- Artículo 33. Efectos de la falta de presentación

CAPITULO XI. Gestión del ImpuestoSECCION PRIMERA *Liquidación*

- Artículo 34. Normas generales
- Artículo 35. Liquidaciones parciales a cuenta

SECCION SEGUNDA *Pago del impuesto*

- Artículo 36. Pago del Impuesto

SECCION TERCERA *Aplazamiento y fraccionamiento de pago*

- Artículo 37. Norma general
- Artículo 38. Aplazamiento y fraccionamiento por las oficinas de gestión
- Artículo 39. Supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento

CAPITULO XII. Infracciones y sanciones

- Artículo 40. Régimen sancionador

DISPOSICIONES ADICIONALES**DISPOSICIONES TRANSITORIAS****DISPOSICIONES FINALES**

REAL DECRETO 1629/1991, DE 8 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

TITULO I. ORDENACIÓN DEL IMPUESTO

CAPITULO I. Disposiciones generales

SECCION PRIMERA Naturaleza y objeto

- Artículo 1. Naturaleza y objeto
- Artículo 2. Concepto de incremento de patrimonio
- Artículo 3. Supuestos de no sujeción
- Artículo 4. Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

SECCION SEGUNDA Ambito de aplicación territorial

- Artículo 5. Ambito de aplicación territorial
- Artículo 6. Cesión del rendimiento del Impuesto

SECCION TERCERA El principio de calificación y la afección del impuesto

- Artículo 7. Principio de calificación
- Artículo 8. Concurrencia de condiciones
- Artículo 9. Afección de los bienes transmitidos

CAPITULO II. Hecho imponible

SECCION PRIMERA Delimitación del hecho imponible

- Artículo 10. Hecho imponible
- Artículo 11. Títulos sucesorios
- Artículo 12. Negocios jurídicos gratuitos e "inter vivos"
- Artículo 13. Supuestos de sujeción del seguro de accidentes
- Artículo 14. Prestaciones periódicas

SECCION SEGUNDA Presunciones de hechos imponibles

- Artículo 15. Presunciones de hechos imponibles

CAPITULO III. Sujetos pasivos y responsables

SECCION PRIMERA *Contribuyentes*

- Artículo 16. Contribuyentes
- Artículo 17. Obligación personal de contribuir
- Artículo 18. Obligación real de contribuir

SECCION SEGUNDA Responsables subsidiarios

- Artículo 19. Responsables subsidiarios
- Artículo 20. Extensión y extinción de la responsabilidad subsidiaria

CAPITULO IV. La Base Imponible

SECCION PRIMERA Regímenes de determinación

Artículo 21. Regímenes de determinación

SECCION SEGUNDA Normas especiales para adquisiciones "mortis causa"

Artículo 22. Principio general

Artículo 23. Determinación del caudal hereditario

Artículo 24. Determinación del valor neto de la participación individual

Artículo 25. Bienes adicionales por haber pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento

Artículo 26. Bienes adicionales por haberlos adquirido en usufructo el causante en los tres años anteriores al fallecimiento

Artículo 27. Bienes adicionales por haber transmitido el causante su nuda propiedad en los cinco años anteriores al fallecimiento

Artículo 28. Bienes adicionales en supuestos de endoso de valores o efectos

Artículo 29. Exclusión de la adición y deducción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Artículo 30. Presunción sobre la proporción atribuible al causante en bienes en situación de indivisión

Artículo 31. Deducción de cargas y gravámenes

Artículo 32. Deducción de deudas del causante

Artículo 33. Deducción de gastos

Artículo 34. Valoración del ajuar doméstico

SECCION TERCERA Normas especiales para adquisiciones gratuitas "inter vivos"

Artículo 35. Principio general

Artículo 36. Deducción de cargas

Artículo 37. Deducción de deudas del donante

Artículo 38. Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal

SECCION CUARTA Normas especiales en materia de seguros

Artículo 39. Principio general

SECCION QUINTA Comprobación de valores

Artículo 40. Principios generales

Artículo 41. Derecho de adquisición por la Administración (*)

CAPITULO V. La Base Liquidable

Artículo 42. Reducciones generales (*)

CAPITULO VI. El Tipo de Gravamen

Artículo 43. Tarifa (*)

CAPITULO VII. La Deuda Tributaria

SECCION PRIMERA La cuota tributaria

Artículo 44. Aplicación de coeficientes(*) .

Artículo 45. Valoración del patrimonio preexistente

SECCION SEGUNDA Deducción por doble imposición internacional

[Artículo 46. Regla general](#)

CAPITULO VIII. Devengo y Prescripción

SECCION PRIMERA *Devengo*

[Artículo 47. Devengo](#)

SECCION SEGUNDA *Prescripción*

[Artículo 48. Prescripción](#)

CAPITULO IX. Normas Especiales

SECCION PRIMERA Usufructo, uso y habitación

[Artículo 49. Usufructos](#)

[Artículo 50. Uso y habitación](#)

[Artículo 51. Reglas especiales](#)

[Artículo 52. Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso](#)

SECCION SEGUNDA Sustituciones

[Artículo 53. Sustituciones](#)

SECCION TERCERA *Fideicomisos*

[Artículo 54. Fideicomisos](#)

SECCION CUARTA *Reservas*

[Artículo 55. Reservas](#)

SECCION QUINTA Partición y excesos de adjudicación

[Artículo 56. Principio de igualdad en la partición y excesos de adjudicación](#)

[Artículo 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio](#)

SECCION SEXTA. Repudiación y renuncia

[Artículo 58. Repudiación y renuncia](#)

SECCION SEPTIMA. Casos especiales de donación

[Artículo 59. Donaciones onerosas y remuneratorias](#)

SECCION OCTAVA. Acumulación de donaciones

[Artículo 60. Acumulación de donaciones entre sí](#)

[Artículo 61. Acumulación de donaciones a la herencia del donante](#)

CAPITULO X. Infracciones y Sanciones

[Artículo 62. Principio general](#)

TITULO II. GESTIÓN DEL IMPUESTO

CAPITULO I. Normas generales

- Artículo 63. Competencia funcional
- Artículo 64. Presentación de documentos y declaraciones
- Artículo 65. Carácter del presentador del documento

CAPITULO II. Régimen de presentación de documentos

SECCION PRIMERA Documentación a presentar

- Artículo 66. Contenido del documento y documentación complementaria

SECCION SEGUNDA Plazos de presentación, prórroga y suspensión

- Artículo 67. Plazos de presentación
- Artículo 68. Prórroga de los plazos de presentación
- Artículo 69. Suspensión de los plazos de presentación

SECCION TERCERA Lugar de presentación de los documentos

- Artículo 70. Competencia territorial
- Artículo 71. Competencia territorial y atribución de rendimientos
- Artículo 72. Unidad de competencia territorial

SECCION CUARTA Cuestiones de competencia

- Artículo 73. Organos competentes para su resolución

SECCION QUINTA *Tramitación*

- Artículo 74. Tramitación de los documentos presentados
- Artículo 75. Supuesto de herederos desconocidos
- Artículo 76. Constancia del carácter de las liquidaciones
- Artículo 77. Liquidaciones complementarias

SECCION SEXTA Liquidaciones parciales

- Artículo 78. Liquidaciones parciales a cuenta

SECCION SEPTIMA Pago del impuesto. Aplazamiento y fraccionamiento del pago

- Artículo 79. Notificación de liquidaciones
- Artículo 80. Plazos y forma de pagos
- Artículo 81. Supuestos generales de aplazamiento y fraccionamiento
- Artículo 82. Aplazamiento por término de hasta un año
- Artículo 83. Fraccionamiento hasta por cinco anualidades
- Artículo 84. Aplazamiento en caso de causahabientes desconocidos
- Artículo 85. Aplazamiento en caso de transmisión de empresas individuales y de la vivienda habitual
- Artículo 85 bis. Fraccionamiento de la cuota derivada de las cantidades percibidas en forma de renta por contratos de seguro sobre la vida.

CAPITULO III. Autoliquidación

SECCION PRIMERA Requisitos y presentación

[Artículo 86. Régimen de autoliquidación: requisitos](#)

[Artículo 87. Presentación e ingreso de autoliquidaciones](#)

SECCION SEGUNDA *Tramitación*

[Artículo 88. Tramitación de autoliquidaciones](#)

SECCION TERCERA Autoliquidaciones parciales

[Artículo 89. Autoliquidaciones parciales a cuenta](#)

SECCION CUARTA Aplazamientos y fraccionamientos

[Artículo 90. Aplazamiento y fraccionamiento de autoliquidaciones](#)

CAPITULO IV. Obligaciones formales

[Artículo 91. Normas generales](#)

TITULO III. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES

CAPITULO I. Procedimiento sobre presunciones de Hechos Imponibles

[Artículo 92. Procedimiento](#)

CAPITULO II. Procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria

[Artículo 93. Procedimiento](#)

CAPITULO III. Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto

[Artículo 94. Procedimiento](#)

CAPITULO IV. Procedimiento para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario

[Artículo 95. Procedimiento](#)

CAPITULO V. Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la administración

[Artículo 96. Procedimiento \(*\)](#)

CAPITULO VI. Procedimiento para la devolución del Impuesto correspondiente a bienes sobre los que la administración haya ejercitado el derecho de adquisición

[Artículo 97. Procedimiento \(*\)](#)

TITULO IV. TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

[Artículo 98. Tasación pericial contradictoria](#)

TITULO V. CIERRE REGISTRAL

Artículo 99. Principio general sobre admisión de documentos

Artículo 100. Cierre registral

CIRCULAR 2/1989, DE 22 DE NOVIEMBRE, SOBRE TRATAMIENTO DEL CONTRATO DE SEGURO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- 1. AMBITO DE LA LEY 29/1987, EN MATERIA DE SEGUROS**
- 2. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LAS ENTIDADES DE SEGUROS**
- 3. INDEMNIZACIÓN EN FORMA DE CAPITAL O RENTA**
- 4. DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA DE LA LEY SOBRE APLICACIÓN TRANSITORIA DE BENEFICIOS FISCALES**
- 5. CONTRATOS DE SEGURO SOBRE LA VIDA CON PAGO DE LA PRIMA A CARGO DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES**
- 6. EL SEGURO COLECTIVO Y LA APLICACIÓN TRANSITORIA DE LOS BENEFICIOS QUE CONTENÍA LA LEGISLACIÓN ANTERIOR**
- 7. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE DETERMINADOS «PRODUCTOS FINANCIEROS**

RESOLUCIÓN 2/1999, DE 23 DE MARZO, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, 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.

1. Transmisiones mortis causa.

- 1.1. Cuestiones de carácter general.
- 1.2. Cuestiones relativas a la adquisición de la empresa individual.
- 1.3. Cuestiones relativas a la transmisión de determinadas participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- 1.4. Cuestiones relativas a la transmisión de la vivienda habitual

2. Transmisiones lucrativas inter vivos.

- 2.1. Cuestiones de carácter general:

LEY 21/2001, DE 27 DE DICIEMBRE DE 2001, POR LA QUE SE REGULAN LAS MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS DEL NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN Y CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA.

(BOE de 31 de diciembre de 2001 y corrección de errores de 22 de mayo de 2002)

EXPOSICION DE MOTIVOS

I

A propuesta del Gobierno de la Nación, el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, en su reunión de 27 de julio de 2001, ha aprobado un nuevo sistema de financiación autonómica cuya puesta en práctica exige llevar a cabo una serie de reformas legales, unas con rango orgánico, es el caso de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, otras sin tal rango. El objeto de la presente Ley es acometer las reformas aludidas en segundo lugar. Para su consecución, esta Ley se estructura en un Título Preliminar, introductorio del contenido de esta Ley, y seis Títulos posteriores, cada uno de los cuales responde a las ideas que se expresan en los apartados siguientes, seis disposiciones transitorias, tres disposiciones adicionales, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

En el Título Preliminar se establece como objeto de la Ley la regulación del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas desde 1 de enero de 2002, del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, de la participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de las asignaciones de nivelación de los servicios públicos fundamentales y la adaptación de la Ley General de Sanidad y del texto refundido de la Ley General de Seguridad Social.

II

.../...

III

La modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), llevada a cabo por la Ley Orgánica /2001, de 27 de diciembre, ha dispuesto un nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, todo ello como consecuencia del nuevo sistema de financiación autonómica surgido del Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001, por lo cual, en el Título II de esta Ley, designado como «Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas» se recoge todo lo referido a dicha materia.

Este nuevo sistema de financiación autonómica desarrolla, amplía y mejora la estructura de recursos de las Comunidades Autónomas, potenciando la corresponsabilidad fiscal que ya había inspirado el modelo de financiación del quinquenio 1997-2001. Esta profundización en la corresponsabilidad fiscal, que ha hecho necesario modificar la LOFCA, dado que es esta norma la que recoge, en esta materia, los principios que han inspirado el nuevo pacto de financiación, entre ellos la nueva catalogación de tributos que podrían ser susceptibles de cesión, obliga ahora a reformar el marco legal ordinario de la cesión de tributos del Estado.

El Título II de la presente Ley sigue el esquema trazado por sus predecesoras y, en especial, el contenido en el Título I de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

La Ley que ahora se promulga acomete una importante reforma en el régimen general de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, que, de forma sintética, se expone paso a paso, y que se hace necesaria para garantizar la coherencia de todo el sistema tributario.

La LOFCA se ha modificado de tal manera que los tributos susceptibles de cesión han sido nuevamente catalogados, sin perjuicio de los ya efectivamente cedidos, y además ha dictado las pautas en la asunción de determinadas competencias normativas.

Por ello, en esta Ley se recoge, en primer lugar, la cesión a las Comunidades Autónomas del Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, amén de los ya cedidos. Como consecuencia de ello, se regula el alcance y condiciones generales de la cesión.

Los puntos de conexión de los nuevos tributos susceptibles de cesión se regulan en función de datos estadísticos de consumo, venta, entregas o devengo.

Por otra parte, en relación con la mayor asunción de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas se ha efectuado la siguiente regulación:

En primer lugar, por lo que se refiere a las competencias normativas sobre los elementos de los tributos susceptibles de cesión, una vez determinadas las líneas generales de la atribución de dichas competencias a las Comunidades Autónomas mediante la modificación efectuada en la LOFCA por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, la presente Ley regula la concreción de estos extremos.

De este modo, en los tributos cedidos hasta la fecha, las Comunidades Autónomas continúan disfrutando de la misma capacidad normativa anterior, si bien ampliada en determinados aspectos. Así, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la tarifa que pueden aplicar las Comunidades Autónomas sólo tiene un condicionante: debe ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado, garantizando de este modo la consecución del principio de progresividad tributaria consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución. Por otra parte, la deducción estatal por inversión en vivienda habitual se desdobra en dos porcentajes: uno estatal y otro autonómico, en función del nuevo porcentaje del impuesto atribuido a las Comunidades Autónomas (33 por ciento). Pues bien, este porcentaje autonómico puede ser modificado por las Comunidades Autónomas dentro de ciertos límites.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, la principal novedad consiste en que las Comunidades Autónomas pueden regular la tarifa del mismo sin ningún condicionante, y, además, pueden crear deducciones y bonificaciones en aquél.

Por lo que al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refiere, las Comunidades Autónomas pueden regular, novedosamente, las reducciones aplicables en la base imponible a las transmisiones "inter vivos", mejorar las reducciones estatales, crear deducciones y bonificaciones, y fijar la tarifa del impuesto sin ninguna limitación.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas están facultadas desde el 1 de enero de 2002 para regular el tipo de gravamen aplicable en las transmisiones de bienes muebles y en la constitución y cesión de derechos reales sobre ellos (salvo los de garantía), así como en el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Además, pueden también regular deducciones y bonificaciones aplicables en aquellas materias sobre las que tienen capacidad normativa en materia de tipos de gravamen.

Por lo que se refiere a los nuevos tributos cedidos, dados los condicionantes de la normativa de la Unión Europea, no se ceden a las Comunidades Autónomas competencias normativas en

relación al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.

En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, las Comunidades Autónomas pueden regular los tipos impositivos.

En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, las Comunidades Autónomas pueden regular los tipos de gravamen, así como la gestión, liquidación, recaudación e inspección.

Siempre recogiendo la salvedad de aplicación de la normativa del Estado si la Comunidad Autónoma no hubiere hecho uso de las competencias normativas que le confiere la ley.

También se regula la delegación de competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos dictados en vía de gestión.

IV

El Título III de la Ley se dedica a introducir, en la normativa propia de cada uno de los tributos cedidos en los que es necesario, las modificaciones que permitan la puesta en marcha del nuevo esquema de cesión de tributos. A tal fin, se modifica la normativa legal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. No es preciso modificar la normativa de los Tributos sobre el Juego, al ser plenamente válida la reforma que llevó a cabo la Ley 14/1996, ni, tampoco, la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ni la de los Impuestos Especiales de Fabricación, ya que en éstos la cesión no comporta capacidad normativa, sino sólo cesión de rendimiento.

V

Aborda esta Ley, en su Título IV, la participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria de manera que se cumplan los objetivos del Acuerdo alcanzado el pasado 27 de julio de 2001. Hasta ahora esta participación se ceñía exclusivamente a las actuaciones llevadas a cabo en el seno de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

De ahora en adelante, además de potenciarse las actuaciones de la Comisión Mixta y de los Consejos Territoriales antes citados, existirá un Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con importantes funciones de informe, propuesta y asesoramiento, del que formarán parte seis representantes de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que, a tal efecto, serán designados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

VI

.../...

VII

.../...

VIII

Recoge la Ley la peculiaridad de la posible cesión de tributos a las Ciudades de Ceuta y Melilla, ya que las mismas -al carecer de Asambleas Legislativas- no podrán asumir las competencias normativas sobre los tributos cedidos. Es decir, la ley específica de cesión para dichas Ciudades deberá regirse por la Ley que ahora se proyecta en la parte que le fuere aplicable (disposición transitoria primera).

En la disposición transitoria segunda se recoge la garantía de evolución al PIB al precio de mercado, durante los tres primeros años de aplicación del Sistema, de la financiación asignada por los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social a las Comunidades Autónomas que tengan asumido el traspaso de estos servicios.

Las disposiciones adicionales primera y segunda recogen las siguientes previsiones: lo dispuesto en el artículo 64 sólo será aplicable a las desviaciones que se produzcan en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas que entra en vigor el 1 de enero de 2002, y que los pagos a efectuar a las Comunidades Autónomas por las entregas a cuenta del rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al mes de diciembre del año 2001 se podrán realizar en dicho mes con aplicación al Presupuesto de Ingresos del año 2001. Por lo que se refiere a la disposición adicional tercera, siguiendo la tradición marcada desde sus inicios por la LOFCA y por la primera ley de cesión de 1983, se hace alusión a las singularidades que presenta la financiación común de la Comunidad Autónoma de Canarias como consecuencia de un peculiar régimen económico y fiscal en este territorio.

También establece la Ley el régimen derogatorio de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, salvo para aquellas que no cumplan los requisitos del nuevo sistema.

Respecto a la entrada en vigor de la Ley, se prevé para el 1 de enero de 2002 (Disposición final primera), independientemente del día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No olvida la Ley ni la salvaguarda necesaria de los regímenes especiales de Concierto y Convenio aplicables en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, ni tampoco, como antes se expuso, su exclusiva aplicación a las Comunidades Autónomas de Régimen Común que cumplan los requisitos del nuevo sistema.

TITULO PRELIMINAR Objeto de la Ley

Artículo 1. Objeto de la Ley.

La presente Ley regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía desde 1 de enero de 2002, el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las asignaciones de nivelación de los servicios públicos fundamentales. Asimismo, se adaptan al nuevo sistema de financiación la normativa de los tributos cedidos, la Ley General de Sanidad y el texto refundido de la Ley General de Seguridad Social.

TITULO I Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas

.../...

TITULO II Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas

SECCION 1.ª TRIBUTOS CEDIDOS

Artículo 17. Tributos cedidos.

1. Con el alcance y condiciones establecidos en este Título, se cede a las Comunidades Autónomas, según los casos, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- e) Tributos sobre el Juego.
- f) Impuesto sobre el Valor Añadido.
- g) Impuesto sobre la Cerveza.
- h) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- i) Impuesto sobre Productos Intermedios.
- j) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- k) Impuesto sobre Hidrocarburos.
- l) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- m) Impuesto sobre la Electricidad.
- n) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- ñ) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión.

SECCION 2.ª ALCANCE Y CONDICIONES GENERALES DE LA CESION

Artículo 18. Rendimiento que se cede.

1. Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior:

A) El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponible cedidos, en el caso de:

- a) El Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Los Tributos sobre el Juego.
- e) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

B) El importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, en el caso de:

- a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El Impuesto sobre el Valor Añadido.
- c) El Impuesto sobre la Cerveza.
- d) El Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.

- e) El Impuesto sobre Productos Intermedios.
- f) El Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- g) El Impuesto sobre Hidrocarburos.
- h) El Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- i) El Impuesto sobre la Electricidad.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra B) del apartado anterior, se entenderá por importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida:

- a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1.º La parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentada e ingresada dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto, minorada en la parte correspondiente de las deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional.

2.º La parte autonómica de las cuotas líquidas de los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar y soliciten devolución, minorada en la parte correspondiente de la deducción por doble imposición de dividendos.

3.º El resultado de aplicar el 33 por 100 sobre las retenciones soportadas por los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma que no estén obligados a declarar, que no hayan solicitado devolución y que obtengan rentas superiores a 6.010,12 euros.

4.º La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea ingresada por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto. A estos efectos, se entenderá por deuda tributaria la constituida por la cuota líquida más los conceptos a que se refiere el apartado 2 del artículo 58 de la Ley General Tributaria, con excepción de los recargos previstos en sus letras a) y d). Esta partida se minorará en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la Comunidad Autónoma, incluidos los intereses legales.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el número 3.º anterior, no se considerará recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida los importes correspondientes a los pagos a cuenta del impuesto.

b) En el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos, sobre las Labores del Tabaco y sobre la Electricidad, el porcentaje cedido del conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda Estatal por los conceptos que integran cada uno de dichos impuestos, con criterio de caja, obtenidos una vez descontadas de la recaudación bruta las devoluciones y las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidas en el Concierto y Convenio con las Haciendas Forales del País Vasco y Navarra, respectivamente.

Artículo 19. Normativa aplicable a los tributos cedidos.

1. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, los Convenios o Tratados internacionales, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.

La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley General Tributaria.

2. La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.

Artículo 20. Residencia habitual de las personas físicas.

1. A efectos de lo dispuesto en este Título, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días:

a) Del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

d) Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. En el Impuesto sobre el Patrimonio, la residencia de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha de devengarse aquél.

3. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el punto 4 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las declaraciones complementarias finalizará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurren las circunstancias que, según lo previsto en el punto 4 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100, a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquél en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

5. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

6. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el párrafo segundo del artículo 9.º 1.b) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

Artículo 21. Domicilio fiscal de las personas jurídicas.

Se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando tengan en dicho territorio su domicilio social, siempre que en él

esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

SECCION 3.ª ALCANCE Y CONDICIONES ESPECIFICAS DE LA CESION

Artículo 23. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio.

Artículo 24. Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio.

2. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión:

a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

b) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

3. Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

5. En los supuestos previstos en las letras a) y c) del apartado 2 anterior, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. Cuando de acuerdo con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado.

SECCION 4.^a COMPETENCIAS NORMATIVAS

Artículo 37. Titularidad de competencias.

1. La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado.

2. La Inspección General del Ministerio de Hacienda realizará anualmente una inspección de los servicios y rendirá informe sobre el modo y la eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por la Comunidad Autónoma de que se trate respecto a los tributos cuyo rendimiento se cede. Dicho informe se unirá a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado.

Artículo 39. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

1. En el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Artículo 40. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Reducciones de la base imponible.

Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las “mortis causa”, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas

mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

Artículo 45. Supuesto de no uso de las competencias normativas.

Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 35 a 44, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado.

SECCION 5.^a OTRAS MATERIAS

Artículo 46. Delegación de competencias.

1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como de la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Tributos sobre el Juego.
- e) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas en los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas.

- b) Impuesto sobre el Valor Añadido.
- c) Impuesto sobre la Cerveza.
- d) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- e) Impuesto sobre Productos Intermedios.
- f) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- g) Impuesto sobre Hidrocarburos.
- h) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- i) Impuesto sobre la Electricidad.

3. Las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán conjuntamente con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Administración del Estado y las Comunidades Autónomas acordarán lo que proceda en orden a la más eficaz tramitación de los expedientes en el ámbito de sus respectivas competencias.

Sin perjuicio de lo que dispone el apartado 1 anterior, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderán a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma.

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Autónoma colaborarán facilitándose medios personales, coadyuvando en la inspección e intercambiando toda la información que se derive de las declaraciones, censo y actuaciones efectuadas por la Inspección.

Artículo 47. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación.

1. En la gestión y liquidación de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas:

a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.

En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

b) La realización de los actos de trámite y de liquidación.

c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.

d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.

e) La aprobación de modelos de declaración, salvo en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que corresponderá a las Comunidades Autónomas la adaptación de los modelos de declaración aprobado por el Ministerio de Hacienda, en las materias propias de su competencia normativa.

f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas reguladas en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.

c) Los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

d) Las que a continuación se citan, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:

a') La homologación por parte de la Administración tributaria de los vehículos automóviles, en los supuestos contemplados en el artículo 65, apartado 1, letra a), número 3.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

b') La aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el número 7.º del precepto citado en la letra a') anterior, cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y por el Resguardo Aduanero.

c') La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras e) y h) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siempre que, en el caso de esta última letra, se trate de aeronaves matriculadas por el Estado o por empresas u organismos públicos o estatales.

e) Los acuerdos de concesión de las exenciones previstas en los párrafos a), b), y c) del apartado 1 de la disposición seis del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.

4. Las competencias en materia de gestión y liquidación previstas en este artículo se podrán realizar mediante diligencias de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias competentes.

Artículo 48. Alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos.

1. Corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación:

a) En pago voluntario y en período ejecutivo, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados

Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y de los Tributos sobre el Juego.

b) En pago voluntario las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma, y en período ejecutivo todos los débitos por este Impuesto.

2. No obstante, la anterior delegación no se extenderá al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando el mismo se recaude mediante efectos timbrados, sin perjuicio de la atribución a cada Comunidad Autónoma del rendimiento que le corresponda.

3. En lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado.

Artículo 49. De la gestión recaudatoria de las Comunidades Autónomas.

1. Las Comunidades Autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos a que se refiere el artículo anterior.

2. La gestión recaudatoria que realicen los servicios a que se refiere el apartado anterior, se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas las potestades atribuidas en la citada normativa del Estado.

3. La recaudación de las deudas tributarias correspondientes a los tributos cedidos a que se refiere el artículo anterior podrá realizarse directamente por las Comunidades Autónomas o bien mediante concierto con cualquier otra Administración pública.

De la misma manera, cualquier otra Administración Pública podrá concertar con la Comunidad Autónoma competente por razón del territorio, la recaudación del rendimiento de sus tributos en dicho territorio, a través de los servicios que establezca al amparo del apartado 1 de este artículo.

Artículo 50. Alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección.

1. Respecto de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Hacienda y al Congreso y al Senado.

2. Cuando la Inspección de los Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas en la forma que reglamentariamente se determine.

3. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio, serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, a

requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan.

En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la inspección del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.

Artículo 51. Alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa.

1. En relación con la revisión de los actos en vía administrativa, relativos a los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, las Comunidades Autónomas serán competentes para:

a) Resolver los recursos de reposición.

b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado u Órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.

c) Resolver los expedientes de fraude de ley.

d) Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, según previene el artículo 159 de la Ley General Tributaria.

2. Las Comunidades Autónomas gozarán de legitimación para recurrir:

a) Ante los Tribunales Económico-Administrativos los actos de gestión tributaria propios.

b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

c) Ante los Tribunales Contencioso-Administrativos, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

3. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

a) La revisión de los actos de gestión tributaria a los que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria, salvo que la infracción manifiesta de norma legal se refiera a una disposición emanada de la Comunidad Autónoma.

b) El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, sin perjuicio de la participación de las mismas en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

Artículo 52. Intervención, contabilidad y fiscalización.

1. Todos los actos, documentos y expedientes relativos a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, serán intervenidos y contabilizados por las Comunidades Autónomas con arreglo a los principios generales de la Ley General Presupuestaria.

2. De los resultados obtenidos en la gestión, liquidación y recaudación de tales tributos se rendirá anualmente a la Intervención General de la Administración del Estado una «Cuenta de gestión de tributos cedidos», adaptada a las disposiciones que sobre la liquidación de los presupuestos contienen la Ley General Presupuestaria y, en su caso, las modificaciones que puedan introducirse en la misma.

La estructura de esta cuenta será determinada por el Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, y deberá contener, respecto a cada uno de los conceptos tributarios cedidos, el importe de las liquidaciones contraídas, la recaudación obtenida, el pendiente de cobro al finalizar cada período y el importe de los beneficios fiscales que les afecten.

La Intervención General de la Administración del Estado unirá la citada «Cuenta de gestión de tributos cedidos» a la Cuenta General del Estado de cada ejercicio, sin perjuicio de las actuaciones de control financiero que se estime oportuno llevar a cabo.

Artículo 53. Colaboración entre Administraciones.

1. Las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas, colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, así como en la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria.

2. En particular, dichas Administraciones:

a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, estableciéndose los procedimientos de intercomunicación técnica precisos.

b) Los Servicios de Inspección prepararán planes de inspección coordinados en relación con los tributos cedidos, sobre objetivos y sectores determinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado su residencia o domicilio fiscal.

c) Arbitrarán modalidades específicas de cooperación y asistencia con el fin de garantizar el control y la correcta aplicación de las exenciones, devoluciones y reducciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

3. Las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imposables sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada.

4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá convenir con las Comunidades Autónomas la aportación por éstas de medios financieros y materiales para la mejora de la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los Impuestos Especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

5. El Estado arbitraré los mecanismos que permitan la colaboración de las Comunidades Autónomas en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación de la presente Ley en cuanto afecten a las competencias tributarias de ellas.

Artículo 54. Delitos contra la Hacienda Pública.

1. Corresponderá a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal respecto de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Tributos sobre el Juego.
- e) Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La Administración del Estado y las de las Comunidades Autónomas se comunicarán a los efectos oportunos los hechos con trascendencia para su tipificación como posible delito contra la Hacienda Pública, y de los que tengan conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus respectivas competencias en materia tributaria.

Artículo 55. Información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas.

1. La investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se realizarán en orden a la gestión de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, previa autorización de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva.

2. Las actuaciones pertinentes se llevarán a cabo conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes en el ámbito estatal y sin perjuicio del estricto cumplimiento del deber de colaboración establecido en el artículo 53 de esta Ley.

3. En relación con las actuaciones que en este sentido haya de practicar la Inspección Tributaria de las Comunidades Autónomas fuera de su territorio, habrá de procederse de acuerdo con lo prevenido en el apartado tres del artículo 50 anterior.

Artículo 56. Participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las Comunidades Autónomas participarán en la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la forma y términos que se establecen en el Título IV de esta Ley.

TITULO III Adaptación de la normativa de los tributos cedidos

.../...

TITULO IV Participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria

.../...

TITULO V Asignaciones de nivelación

.../...

TITULO VI Adaptación de la Ley General de Sanidad y del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social

.../...

DISPOSICIONES ADICIONALES

Tercera.

En relación con la Comunidad Autónoma de Canarias, tanto la determinación de los recursos financieros en el año base 1999 y la suficiencia dinámica, como el régimen de cesión de tributos, se realizarán respetando lo establecido en su peculiar régimen económico y fiscal.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera. Ceuta y Melilla.

De conformidad con lo previsto en el artículo 36.9 de la Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Ceuta y en el artículo 36.9 de la Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, del Estatuto de Autonomía de Melilla, la ley en cuya virtud se cedan tributos del Estado a dichas Ciudades con Estatuto de Autonomía determinará el alcance y términos de dicha cesión, la cual se regirá, en la parte que le fuere aplicable, por lo dispuesto en el Título II de esta Ley.

Sexta. *Tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas y aplicación, en el año 2002, de lo dispuesto en el artículo 7.º 3.*

1. En cuanto la cesión de tributos regulada en el Título II de esta Ley no sea aplicable en todas las Comunidades Autónomas y por aplicación de las Leyes 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, el rendimiento de un determinado tributo cedido o la competencia para su gestión, liquidación, recaudación e inspección corresponda a una Comunidad Autónoma distinta de aquella a la que le correspondería conforme al Título II de esta Ley, prevalecerá lo que resulte de aplicar las Leyes 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, en función de la Comunidad Autónoma de que se trate.

2. Las normas contenidas en el Título II de esta Ley se aplicarán a los hechos imposables que se devenguen a partir de la entrada en vigor de la respectiva Ley específica de cesión de tributos del Estado que se remita a dichas normas. Entretanto continuarán aplicándose las normas contenidas en las Leyes 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de tributos del

Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, en función de la Comunidad Autónoma de que se trate.

No obstante lo dispuesto en el artículo 7.º 3 de esta Ley, en el año 2002, las Comunidades Autónomas deberán destinar a la financiación de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social, como mínimo, el importe de los recursos que, en dicho año, proporcione para la financiación de dichos servicios, el nuevo sistema de financiación.

A estos efectos, se considerará como importe de los recursos que proporciona el nuevo sistema para la financiación de dichos servicios la suma de las siguientes cantidades:

a) El rendimiento del año 2002 correspondiente a la cesión del 35 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) El rendimiento del año 2002 correspondiente a la cesión del 40 por 100 de la recaudación líquida por los Impuestos sobre la Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores del Tabaco.

c) El rendimiento del año 2002 correspondiente a la cesión del 100 por 100 de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.

d) El rendimiento del año 2002 correspondiente a la cesión del 100 por 100 de la recaudación por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

e) El rendimiento del año 2002 correspondiente a la cesión del 100 por 100 de la recaudación por el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

f) La parte del Fondo de Suficiencia del año 2002 que corresponda a la financiación de los servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social.

DISPOSICION DEROGATORIA

Única.

Desde el 1 de enero de 2002 quedan derogadas la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, para las Comunidades Autónomas que cumplan los requisitos del nuevo sistema de financiación.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», si bien surtirá efectos desde el 1 de enero de 2002, a excepción de la disposición adicional segunda que surtirá efectos desde el día 17 de diciembre de 2001.

Segunda.

1. Lo dispuesto en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económicos vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente.

2. El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto regulado por la presente Ley y aplicable desde 1 de enero de 2002, así

como el nuevo régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la participación de éstas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las asignaciones de nivelación de los servicios públicos fundamentales, sólo serán de aplicación a las Comunidades Autónomas que hayan recibido la transferencia de los servicios que se financiarán mediante el nuevo sistema y, en Comisión Mixta, acepten este último.

Las Comunidades Autónomas que no hayan recibido la transferencia de los servicios que se financiarán mediante el nuevo sistema o que, en Comisión Mixta, no acepten este último en su integridad, incluida la cesión de todos los tributos susceptibles de ser cedidos, se financiarán mediante entregas a cuenta que, a tal efecto, se establecerán en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado hasta que, recibida la transferencia de los servicios que se financiarán a través del nuevo sistema, la respectiva Comisión Mixta acepte en su integridad el nuevo sistema de financiación.

**LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO
(Boletín Oficial del Estado de 7 de junio de 1991 y corrección de errores de 2 de octubre)****EXPOSICION DE MOTIVOS**

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva, como señalaba su Exposición de Motivos.

La regulación del nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, pone fin al carácter excepcional y transitorio que se predicaba del hasta ahora actualmente vigente, dando cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y la riqueza y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Hasta ahora, el Impuesto sobre el Patrimonio ha cumplido principalmente una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, limitando en consecuencia su operatividad como tributo independiente y, por tanto, su capacidad distributiva.

El nuevo Impuesto, sin olvidar estos objetivos tradicionales asume, además, otros objetivos fundamentales como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el plano de la técnica fiscal, el Impuesto sobre el Patrimonio se plantea como un impuesto estrictamente individual sobre las personas físicas, en el que se excluye cualquier alternativa de imposición familiar conjunta consolidando la solución establecida en la Ley 20/1.989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Se trata de un tributo cuyo hecho imponible recae sobre la titularidad de bienes y derechos, objeto impositivo perfectamente separable del hecho familiar, tanto desde el punto de vista de su delimitación como desde el de la determinación de la capacidad contributiva.

La reforma de los elementos estructurales del Impuesto sobre el Patrimonio plantea como problema central el de la valoración de los distintos elementos patrimoniales de los que es titular el sujeto pasivo. La regla más acorde con una justa determinación de la capacidad contributiva, como es la que remite esta cuestión al valor de mercado, debe ceder en muchos casos su lugar a reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente que no puede discutir anualmente con la Administración dicho valor con respecto a sus bienes. La consecuencia es la aparición en el sistema tributario de nuevas reglas de valoración respecto de bienes que ya son objeto de valoración o de comprobación de valores a efectos de otros tributos, singularmente los transmisivos, lo que determina, a su vez, la demanda de que la legislación configure un valor fiscal unitario aplicable a los bienes en todo el sistema tributario.

No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquéllos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución.

A pesar de estos inconvenientes, la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio no renuncia a avanzar en la búsqueda de una mejor coordinación del funcionamiento de las figuras tributarias que hoy constituyen el grupo de la imposición patrimonial y de la máxima simplificación del propio impuesto, sin perder de vista, además, que la progresiva mejora de la gestión de los valores

catastrales, puede permitir en un futuro próximo la utilización de los mismos como punto de referencia valorativa unitaria, tal como hoy se demanda.

En esta línea, se ha procurado diseñar reglas de valoración eficaces y sencillas, excluyéndose definitivamente el ajuar doméstico del ámbito de aplicación del impuesto, y se ha centrado la valoración inmobiliaria en el valor catastral, propio de la imposición local.

Los elementos cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio han merecido especial atención en esta reforma. Han contribuido a ello diversos factores, no siempre del mismo signo, pero todos ellos determinantes de la necesidad de introducir profundos cambios estructurales en la definición de la carga tributaria.

Así, la mejora de las reglas de valoración y la aspiración a una determinación correcta de la capacidad económica individual han llevado, en materia de mínimo exento, a elevar su cuantía por cada sujeto pasivo, lo cual supone, como consecuencia de la individualización del nuevo Impuesto, triplicar el mínimo exento por matrimonio que estuvo vigente en 1.987.

En la configuración de la tarifa del Impuesto ha sido elemento determinante, la consideración de que la imposición patrimonial debe pasar a desempeñar en el futuro un papel compensatorio de los efectos de la libre circulación de capitales sobre la progresividad de la imposición sobre las rentas de capital, abandonando su tradicional y exclusivo papel de control. Asimismo, se ha entendido que la tendencia a la dispersión de las fuentes de renta entre los miembros de la familia, con fines de elusión fiscal, que puede producir la individualización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hacía necesaria una reconsideración en consecuencia de la estructura de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio para adaptarla a esta situación.

En consecuencia, se eleva el marginal de la tarifa, que opera para niveles de base liquidable más bajos, mientras que el mínimo se sigue manteniendo, reforzando la progresividad del Impuesto y su función redistributiva.

Por razones de coherencia y de simplicidad se ha alterado también la estructura de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio, igualándola con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que permitirá determinar directamente la cuota íntegra del Impuesto, con indudables ventajas desde el punto de vista de la simplificación del cálculo.

Otro aspecto importante a destacar es el que afecta al límite conjunto de las cuotas del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta, cuyo funcionamiento ha tenido, en la práctica, efectos contraproducentes para la equidad tributaria, ya que ha posibilitado que la tributación de importantes patrimonios se diluya a través de la configuración estable o transitoria de una base imponible nula o insignificante en el Impuesto sobre la Renta. Por ello, su formulación tradicional se completa con el establecimiento de un impuesto mínimo tendente a asegurar una tributación efectiva de los sujetos pasivos que se encuentran en esta situación.

Por último, en cuanto a la gestión del Impuesto, se mantiene el sistema actual, por lo que la titularidad de la competencia para la gestión y liquidación corresponderá a las Delegaciones o Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del Impuesto.

CAPITULO I Disposiciones generales

Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

** Descripción sucinta de los hechos: El sujeto pasivo percibe una indemnización por daños físicos judicialmente reconocida.*

** Cuestión planteada: ¿El capital procedente de la indemnización está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio?*

** Contestación: El artículo 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece que: "Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley.*

Por su parte, el artículo 1 en su párrafo segundo establece "A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, sí como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder".

Por todo lo cual la obtención de la indemnización, no conlleva la realización del hecho imponible, por lo que dichas cantidades estarían no sujetas, circunstancia independiente de la materialización de dicha cantidad en bienes y derechos que como hemos considerado anteriormente configuran parte del patrimonio neto, por lo que la titularidad de dichos bienes y derechos sí estarían sujetos a dicho impuesto.

** Fecha: 14 de noviembre de 1995.*

Artículo 2. Ambito territorial

Uno. El Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a forma parte del ordenamiento interno.

Dos. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

CAPITULO II Hecho imponible

Artículo 3. Hecho imponible

Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley.

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

Artículo 4. Bienes y Derechos exentos

Estarán exentos de este Impuesto:

Uno. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de dicha ley, siempre que en éste último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

- En Zonas Arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

- En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

Dos. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

Tres. Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

** Artículo 26 del RD 111/1986, de 10 de enero, en redacción según RD 64/1994, de 21 de enero.*

- *15.000.000 de pesetas cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas de menos de cien años de antigüedad.*
- *10.000.000 de pesetas en los casos de obras pictóricas de cien o más años de antigüedad.*
- *10.000.000 de pesetas cuando se trate de colecciones o conjuntos de objetos artísticos, culturales y antigüedades.*
- *7.000.000 de pesetas cuando se trate de obras escultóricas, relieves y bajo relieves con cien o más años de antigüedad.*
- *7.000.000 de pesetas en los casos de colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos e instrumentos musicales.*
- *7.000.000 de pesetas cuando se trate de mobiliario.*
- *5.000.000 de pesetas en los casos de alfombras tapices y tejidos históricos.*
- *3.000.000 de pesetas cuando se trate de dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte.*
- *1.500.000 pesetas en los casos de instrumentos musicales unitarios de carácter histórico.*
- *1.500.000 pesetas en los casos de cerámica, porcelana y cristal antiguos.*
- *1.000.000 de pesetas cuando se trate de objetos arqueológicos.*
- *400.000 pesetas en los casos de objetos etnográficos.*

Gozarán asimismo de exención:

a) Los objetos de arte y antigüedades comprendidos en el artículo 19, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados.

b) La obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.

Cuatro. El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley.

Cinco. Los derechos consolidados de los partícipes en un plan de pensiones.

Seis. Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales.

Siete. Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley sobre la Renta de los No Residentes y Normas Tributarias.

Ocho. Uno. (*) 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.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Ocho. Dos. (*) Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) 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.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

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.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.º, de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Ocho. Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.

Nueve. La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 55.1.3.º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un importe máximo de 25.000.000 de pesetas (150.253,03 euros).

** Cuestión planteada: Alcance subjetivo y objetivo de la exención establecida a favor de la vivienda habitual del contribuyente por el artículo 25 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre.*

*** Contestación:** *El artículo 25 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14 de diciembre), que trae causa de la Disposición Adicional Primera del R.D.Ley 3/2000, de 23 de junio (B.O.E. del 24 de junio), por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, ha añadido un nuevo número Nueve al artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, estableciendo lo siguiente:*

“Nueve. La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 55.1.3º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un importe máximo de 25.000.000 de pesetas (150.253,03 euros).”

Paralelamente, el nuevo número 3 del artículo 25 de la Ley 19/1991 pasa a establecer que:

“3. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas”.

Se plantea en el escrito de consulta si el importe de los 25 millones de pesetas es aplicable por cada sujeto pasivo propietario de la vivienda que en ella reside, como sería el caso de un matrimonio en régimen de gananciales. La respuesta ha de ser afirmativa, habida cuenta el carácter individual que es predicable del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual toma en cuenta el patrimonio neto de la titularidad de cada sujeto pasivo persona física a 31 de diciembre de cada año.

En cuanto a la procedencia de la exención cualquiera que sea el valor por el que la vivienda habitual ha de declararse en la autoliquidación por el Impuesto, la contestación ha de ser también afirmativa, pudiéndose distinguir, a efectos ilustrativos, dos casos:

- a) Si el valor resultante de la aplicación de los criterios del artículo 10 de la Ley 19/1991 resultase inferior o igual a 50 millones de pesetas, tratándose de un bien ganancial de un matrimonio, cada miembro del matrimonio podrá eximir la cuantía que represente la parte alícuota que corresponda a cada uno sobre aquel valor con el tope máximo de 25 millones por persona, lo que, en definitiva, conduciría a la exención plena.*
- b) Si el valor resultante de la aplicación de los criterios mencionados resultase superior a 50 millones de pesetas, tratándose igualmente de bien ganancial, cada cónyuge habría de declarar por el Impuesto –si estuviese obligado a ello- la mitad del exceso sobre dicho importe.*

*** Fecha:** 25 de mayo de 2001

() Las consultas referidas a este apartado figuran al pie de los preceptos del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre. Véase también a este respecto la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, que se incluye en este libro.*

CAPITULO III Sujeto pasivo

SECCION 1ª NORMAS GENERALES

Artículo 5. Sujeto pasivo

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el Impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el Impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente Ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estados extranjeros en España, quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 6. Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.

Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que le represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria.

El sujeto pasivo o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

Dos. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado uno constituirá una infracción tributaria simple, sancionable con multa de 150,25 a 6.010,12 euros.

Tres. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada, en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria.

** Descripción sucinta de los hechos: Representantes de los no residentes.*

** Cuestión planteada: Responsabilidad frente a la Hacienda Pública, del designado representante de un no residente.*

** Contestación: El representante del no residente sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio, no es responsable solidario, en principio, del ingreso de la deuda tributaria. No obstante, conviene precisar los supuestos de responsabilidad que concurren en estos casos:*

En primer lugar, que la persona o entidad designada como representante, está obligado alternativamente a comunicar a la Administración el nombramiento, por lo que responde en calidad de sujeto infractor de la sanción que se derive del incumplimiento de esta obligación.

En segundo lugar, que la persona o entidad que tenga atribuidas facultades de gestión de los bienes o derechos (o los tenga en depósito si son bienes o derechos muebles), responde solidariamente del ingreso de la deuda tributaria que, por dichos

bienes o derechos, corresponda por el Impuesto sobre el Patrimonio. Sin perjuicio de que, en función del contenido de las facultades de que disponga, responda solidariamente además, como causante o colaborador de la infracción de la obligación de nombrar representante y comunicar el nombramiento a la Administración en los plazos señalados, de las sanciones que se impusieran, en virtud del artículo 38.1 de la Ley General Tributaria.

Por último, que, aunque la cualidad de "gestor" no está delimitada por la Ley del Impuesto, la atribución de responsabilidad que se derive de la comisión de una infracción, implica la existencia, para el responsable, de una conducta jurídica posible. Es decir, que para que exista la comunicación al gestor de la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio de unos bienes o derechos, éste debe tener atribuidas por el sujeto pasivo un conjunto de facultades que le permitan el cumplimiento correcto de la obligación tributaria derivada del Impuesto. Cuestión que corresponde delimitar, en cada caso, con los medios de prueba concretos que procedan.

** Fecha: 21 de enero de 1992.*

SECCION 2ª ATRIBUCIÓN E IMPUTACIÓN DE PATRIMONIOS

Artículo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales

Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores.

** Descripción sucinta de los hechos: Titularidad de las participaciones de una sociedad de responsabilidad limitada.*

** Cuestión planteada: El consultante y su cónyuge, en régimen de sociedad legal de gananciales, son propietarios de participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada.*

** Contestación: De conformidad con el artículo 1347 del Código Civil, son bienes gananciales los adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los esposos. Por lo tanto, adquiridas con dinero ganancial las participaciones sociales, éstas tendrán el mismo carácter.*

Habida cuenta que el tercer párrafo del artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que, salvo justificación de otra cuota de participación, la titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico-matrimonial,

sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, de igual forma lo serán las participaciones objeto de consulta. Por otra parte, dado que para la imputación a los cónyuges de los rendimientos que produzcan tales bienes habrá de atenderse a la naturaleza de los elementos patrimoniales de que proceden, dichos rendimientos se imputarán a los cónyuges, asimismo, por partes iguales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*** Fecha:** 19 de octubre de 1993

*** Descripción sucinta de los hechos:** Desde el fallecimiento de una persona, el cónyuge superviviente viene declarando toda la masa hereditaria en su declaración anual del Impuesto, no obstante corresponderle exclusivamente el usufructo vitalicio del 50% de los bienes gananciales. Se afirma no haberse aceptado la herencia por los herederos, aunque sí haberse cumplido las obligaciones fiscales en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Cuestión planteada:** Cual es el régimen fiscal que corresponde en el Impuesto sobre el Patrimonio al usufructuario y a los nudos propietarios.

*** Contestación:** Conforme al artículo 7, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica que se establecen en la legislación civil, y el artículo 29 establece que el Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. Por su parte, el artículo 989 del Código Civil establece la retroacción de los efectos de la aceptación de la herencia, la cual se entenderá aceptada a la fecha de fallecimiento del causante.

En el escrito de consulta se afirma, que no se ha realizado la aceptación de la herencia, pero que sin embargo se han cumplido las obligaciones fiscales en cuanto al Impuesto de Sucesiones.

Sobre este particular cabe decir que, la aceptación de una herencia es el medio por el cual el heredero adquiere el derecho a los bienes del difunto. En este sentido, una persona no asume la condición de heredero directamente por el hecho de fallecer una persona y de haber sido nombrado en el testamento. Por lo tanto, la aceptación es una declaración de voluntad expresa o tácita del heredero, por la que manifiesta que asume tal cualidad. Ahora bien, en ocasiones, no siempre la aceptación es expresa y pública, a veces basta una aceptación tácita, que se deduce de los hechos que realiza una persona.

Es decir, la aceptación tácita es la que tiene lugar sin documento escrito, y tiene lugar por la realización de determinados actos que suponen necesariamente la voluntad de aceptar, o por la realización de algún acto que no habría derecho a ejecutar sino con la cualidad de heredero.

Desde este punto de vista, no cabe ninguna duda que el hecho de haber satisfecho el Impuesto de Sucesiones, como se afirma, por parte de los herederos, supone haber aceptado tácitamente la herencia.

Conforme a tal premisa y vistos los preceptos arriba citados, los herederos deben de presentar, cuando estén obligados a ello, la declaración anual por el Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a la valoración de la nuda propiedad desde el momento en que, por la aceptación, adquieran tal condición de herederos, todo ello sin perjuicio de presentar, en su caso, las declaraciones complementarias que resulten oportunas por los devengos producidos desde la fecha del fallecimiento del causante

hasta el momento de la aceptación, pues como ya se dijo esta última retrotrae los efectos a la fecha del fallecimiento.

De igual forma, el cónyuge superviviente está obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando proceda, por la parte que le corresponde en los bienes gananciales y por el valor del usufructo conforme a la normativa del Impuesto.

** Fecha: 8 de abril de 1994.*

Artículo 8. Bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio

Uno. Cuando se trate de la adquisición de bienes o derechos con contraprestación aplazada, en todo o parte, el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del Impuesto, se imputará íntegramente al adquirente del mismo, quien incluirá entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada.

Por su parte el vendedor incluirá entre los derechos de su patrimonio el crédito correspondiente a la parte de la contraprestación aplazada.

Dos. En caso de venta de bienes con reserva de dominio, mientras la propiedad no se transmita al adquirente, el derecho de éste se computará por la totalidad de las cantidades que hubiera entregado hasta la fecha del devengo del Impuesto, constituyendo dichas cantidades deudas del vendedor, que será a quien se impute el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del Impuesto.

CAPITULO IV Base imponible

Artículo 9. Concepto

Uno. Constituye la base imponible de este Impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

- a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y
- b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Tres. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

Cuatro. En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

Artículo 10. Bienes inmuebles

Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según las siguientes reglas:

- a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.
- b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos.

Artículo 11. Actividades empresariales y profesionales.

Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valorarán en todo caso conforme a lo previsto en el artículo anterior, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquéllas consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este Impuesto.

Artículo 12. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo

Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, que no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o similares, se computarán por el saldo que arrojen en la fecha del devengo del Impuesto, salvo que aquél resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

Para el cálculo de dicho saldo medio no se computarán los fondos retirados para la adquisición de bienes y derechos que figuren en el patrimonio o para la cancelación o reducción de deudas.

Cuando el importe de una deuda originada por un préstamo o crédito haya sido objeto de ingreso en el último trimestre del año en alguna de las cuentas a que se refiere el párrafo primero, no se computará para determinar el saldo medio y tampoco se deducirá como tal deuda.

Artículo 13. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados

Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de valores que se negocien en Bolsa, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de cada año.

Artículo 14. Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios

Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, distintos de aquéllos a que se refiere el artículo anterior, se valorarán por su nominal, incluidas en su caso, las primas de amortización o reembolso, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

Artículo 15. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados

Uno. Las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas negociadas en mercados organizados, salvo las correspondientes a Instituciones de Inversión Colectiva, se computarán según el valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de los valores que se negocien en mercados organizados, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre del año.

Dos. Cuando se trate de suscripción de nuevas acciones no admitidas todavía a cotización oficial, emitidas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados, se tomará como valor de estas acciones el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

Tres. En los supuestos de ampliaciones de capital pendientes de desembolso, la valoración de las acciones se hará de acuerdo con las normas anteriores, como si estuviesen totalmente desembolsadas, incluyendo la parte pendiente de desembolso como deuda del sujeto pasivo.

Artículo 16. Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido debidamente auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

** **Cuestión planteada:** Si en relación a la valoración de las acciones de una sociedad que no cotiza en Bolsa, la referencia legal al valor teórico resultante del último balance aprobado debe entenderse hecha al balance aprobado a la fecha de devengo del Impuesto o al aprobado antes del inicio del plazo de presentación de la declaración por el Impuesto.*

** **Contestación:** El primer párrafo y apartado del artículo 16, dispone como norma de determinación de la base imponible en el Impuesto para los valores representativos de la participación en fondos propios no admitidos a negociación en mercados organizados, que se tomará el valor teórico resultante del último balance aprobado siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, hayan sido sometido a revisión por auditores de cuentas.*

Por otro lado, devengándose el Impuesto el 31 de diciembre de cada año conforme al artículo 29, es en esa fecha cuando deben determinarse y valorarse los bienes y derechos que integran el patrimonio del sujeto pasivo.

En consecuencia, el balance a tener en cuenta en el supuesto de que sea de aplicación el primer párrafo del artículo 16. Uno habrá de ser el correspondiente al último ejercicio de la entidad cerrado antes del devengo del Impuesto, siempre que haya sido aprobado antes de dicha fecha por los órganos sociales correspondientes. De forma que si este último balance no hubiese sido aprobado o, habiéndolo sido, no hubiera sido auditado, sería preciso acudir a los criterios alternativos de valoración que contemplan los siguientes párrafos del mismo artículo y apartado.

** **Fecha:** 19 de enero de 1996.*

Dos. Las acciones o participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por el valor liquidativo en la fecha del devengo del impuesto, valorando los activos incluidos en balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones con terceros.

** **Descripción sucinta de los hechos:** Como se computan los nuevos valores resultantes de una operación de fusión por absorción en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

** **Cuestión planteada:** Si se deben computar los nuevos valores por el valor teórico resultante tras la operación de fusión, o, por el contrario, deben valorarse por el mismo valor teórico de los entregados.*

** **Contestación:** Los nuevos valores deben computarse en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, según el valor teórico resultante tras la operación de fusión, y que se pongan de manifiesto anualmente en la fecha del devengo del Impuesto.*

Todo ello sin perjuicio de la transcendencia que la operación tenga en otros tributos, de acuerdo con el principio de neutralidad, que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamento de las Comunidades Europeas, establece como informador del régimen tributario de las operaciones de fusión, en virtud del cual, al no pretender ni estimular ni obstaculizar la realización de éstas operaciones, no establece carga tributaria alguna por el simple hecho de la realización de las mismas, pero tampoco ningún otro beneficio fiscal más que el consistente en el diferimiento de tal carga tributaria.

No debe olvidarse por otra parte, que la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio debe determinarse en la fecha del devengo del Impuesto, 31 de diciembre, con arreglo a las normas de valoración contenidas en el Capítulo IV de la Ley.

En resumen, los nuevos valores deben computarse en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, según el valor teórico resultante tras la operación de fusión.

** **Fecha:** 30 de marzo de 1992.*

** **Descripción sucinta de los hechos:** Forma de capitalizar el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.*

** **Cuestión planteada:** Si los beneficios a capitalizar al 12,5 por 100 son antes o después de impuestos.*

** **Contestación:** Habida cuenta que el último párrafo del apartado señala, en relación con el criterio de capitalización de beneficios, que se computarán los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances, habrán de computarse los resultados positivos de la entidad después del Impuesto de Sociedades.*

** **Fecha:** 17 de diciembre de 1992.*

** **Cuestión planteada:** Posibilidad de computar los resultados negativos para la promediación de beneficios.*

** **Contestación:** Cuando el balance no ha sido auditado, el legislador ha acudido a medidas excepcionales de valoración que no tienen por qué ser equivalentes a los ordinarios (valor teórico). Ni el valor nominal tiene en cuenta una posible acumulación de resultados negativos que imposibiliten la recuperación del capital, ni el criterio de la capitalización se refiere a otra cosa que a los beneficios, ya se trate de dividendos distribuidos, ya de asignaciones a reservas (excluidas las de regularización o*

actualización de balances, como señala el último párrafo del primer apartado del artículo 16). La dicción literal del precepto no permite otra interpretación, obsérvese a este respecto que se habla de "beneficios" y no de "resultados"

En consecuencia, si en uno de los tres ejercicios a que se refiere el precepto se hubieran producido resultados negativos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la capitalización.

*** Fecha:** 24 de mayo de 1994

Tres. La valoración de las participaciones de los socios o asociados, en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

Cuatro. A los efectos previstos en este artículo, las entidades deberán suministrar a los socios, asociados o partícipes certificados con las valoraciones correspondientes.

Artículo 17. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias

Uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

*** Cuestión planteada:** *Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio de los seguros de vida cuando el tomador designa beneficiario con carácter irrevocable.*

*** Contestación:** *En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:*

El artículo 17.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que "los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto".

Tal y como señala el escrito de consulta, en los supuestos en que el tomador del seguro designe beneficiario con carácter irrevocable pierde, entre otros, el derecho de rescate, conforme señala el artículo 87 de la Ley 50/1980, del Contrato de Seguro. Consecuentemente, en tales supuestos y para los devengos posteriores del Impuesto sobre el Patrimonio no procederá la tributación del seguro ni para el tomador ni para el beneficiario, en este último caso en tanto se trate de un derecho sujeto a condición suspensiva cual es su supervivencia en el momento en que se produzca el hecho que determina el derecho a la prestación.

*** Fecha:** 25 de octubre de 2002

Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Transmisión de vivienda habitual a cambio de una renta vitalicia, constituyéndose de forma simultánea un derecho de uso y habitación vitalicio en favor del transmitente.*

*** Cuestión planteada:** *Cual sería el valor en el Impuesto sobre el Patrimonio tanto del derecho de uso y habitación como de la renta vitalicia.*

** **Contestación:** El sujeto pasivo debe proceder a valorar los dos derechos que forman parte de su patrimonio, de un lado la renta vitalicia conforme a lo dispuesto en el artículo 17, es decir, "por un valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto", aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), para lo cual deberá acudir al artículo 10.2.f) del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.*

De otro, valorar el derecho de uso y habitación conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 19/1991, que se remite también a los criterios del ITP y AJD, que se contemplan en el artículo 10.2.b) del Texto Refundido del ITP y AJD.

** **Fecha:** 20 de junio de 1994.*

Artículo 18. Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves

Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

Artículo 19. Objetos de arte y antigüedades

Uno. Los objetos de arte o antigüedades, se computarán por el valor de mercado en la fecha del devengo del Impuesto.

Dos. Sin perjuicio de la exención que se contempla en el artículo 4, apartados Uno, Dos y Tres de la presente Ley, se entenderá por:

a) Objetos de arte: las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.

b) Antigüedades: los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

** **Cuestión planteada:** Valoración de los objetos de arte y antigüedades cuando su valor de mercado exceda del que resulta exento conforme a la Ley del Impuesto.*

** **Contestación:** El artículo 4.3 de la Ley del Impuesto declara la exención de los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Cantidades que en concreto se establecieron por el artículo 26 b) del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.*

Estos bienes están exentos si su valor es inferior a las cuantías citadas. Si es igual o superior, ha de tomarse como base imponible el total de su valor, sin que pueda considerarse como mínimo exento la cantidad citada. Admitir lo contrario iría en contra del alcance de los estrictos términos con que se delimita la exención por el precepto y apartado antes citado.

** **Fecha:** 24 de mayo de 1994*

Artículo 20. Derechos reales

Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la presente Ley.

** **Cuestión planteada:** Valoración de inmueble cuya titularidad corresponde a matrimonio en régimen de la sociedad legal de gananciales cuando, como consecuencia de Convenio regulador aprobado en Sentencia de separación, el uso exclusivo se atribuye a uno de los cónyuges.*

** **Contestación:** El artículo 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, establece lo siguiente:*

"Uno. Constituye la base imponible de este Impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

- a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y*
- b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo."*

Por su parte, el apartado 1 del artículo 10 de la misma Ley, determina como regla valorativa de los bienes de naturaleza urbana o rústica, que se tome el mayor de tres valores: el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Por último, a efectos de titularidad de los elementos patrimoniales, el tercer párrafo del artículo 7 establece lo siguiente:

"....

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

..... "

De conformidad con los preceptos y párrafos transcritos, del valor de un bien del que sea titular el sujeto pasivo, en este caso la vivienda habitual de carácter ganancial, habrá que deducir las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando, con naturaleza perpetua o redimible, aparezcan directamente impuestos sobre un determinado bien y disminuyan aquel valor.

En el supuesto del escrito de consulta y de resultas de la Sentencia de separación del matrimonio, que aprueba el Convenio regulador presentado por los cónyuges, se atribuye al cónyuge del consultante el uso exclusivo de la vivienda, por lo que éste mantiene la titularidad de la mitad del inmueble, sí bien con la limitación de su exclusión en el uso.

En diversas Sentencias del Tribunal Supremo - así, entre las invocadas por el consultante, las de 11 de diciembre de 1992 y 18 de octubre de 1994 -, el Alto Tribunal ha considerado que la atribución judicial del uso de la vivienda es un derecho oponible a terceros, que se "conforma como un derecho real familiar de eficacia total, afectado de la

temporalidad que refiere el artículo 96 párrafo último del Código Civil", que debe tener acceso al Registro de la Propiedad y que, en definitiva, "constituye una carga que pesa sobre el inmueble". Todo ello conduce a considerar que la limitación excluyente para el consultante del uso de la vivienda en la medida en que constituye un derecho real ejercitable directamente y "erga omnes" por el titular sobre el bien gravado, representa, paralelamente, una carga que reduce el valor del derecho del consultante y que, por ende, conforme al artículo 9 de la ley 19/1991, de 6 de junio, ha de computarse para la valoración del inmueble y consiguiente declaración por parte del sujeto pasivo.

Por último y de conformidad con lo prevenido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio habrá que acudir, para la valoración del derecho de uso, a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

** Fecha: 28 de junio de 1999*

Artículo 21. Concesiones administrativas

Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 22. Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial.

Los derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial, adquiridos de terceros, deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 11 de esta Ley.

Artículo 23. Opciones contractuales

Las opciones de contratos se valorarán, de acuerdo con lo que establece el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 24. Demás bienes y derechos de contenido económico

Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto.

** Cuestión planteada: Cual es la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio de la adjudicación de una plaza de aparcamiento para residentes propiedad del Ayuntamiento, cuyo plazo de cesión es de 50 años.*

** Contestación: Este derecho de uso tiene su origen en una concesión administrativa que el Ayuntamiento otorga a una determinada empresa para la construcción y explotación de un aparcamiento con la obligación para el concesionario de ceder el derecho de uso de las plazas de aparcamiento a los residentes (seleccionados por el Ayuntamiento) que adquieran ese derecho.*

De acuerdo con esta configuración de la operación, el derecho de uso de una plaza de estacionamiento no puede calificarse como un derecho real de disfrute sobre un inmueble, sino de una cesión de uso procedente de una concesión administrativa.

En este sentido, en el Impuesto sobre el Patrimonio, el contenido económico que tiene este derecho hace que este último se integre en el conjunto de bienes y derechos objeto de este Impuesto. Ahora bien, la especial naturaleza de este derecho (cesión de

uso procedente de una concesión administrativa) nos aleja de las reglas específicas de valoración: bienes inmuebles, derechos reales, etc., y nos lleva a la regla residual del artículo 24 de la Ley 19/1991: "Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha de devengo del Impuesto". Precio que, normalmente, será al autorizado administrativamente.

** Fecha: 1 de junio de 1993.*

** Cuestión plantada: Si las colecciones filatélicas están exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

** Contestación: El apartado Tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, establece la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de aquellos objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establecen a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*

Tales cantidades, fijadas en la actualidad por el artículo 26 del R.D. 111/1984, de 10 de enero, en su nueva redacción por R.D. 64/1994, de 21 de enero, son valores máximos que, en caso de igualarse o rebasarse por cada elemento considerado, determinan su tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio. Consiguientemente y, en contra de lo que erróneamente se considera en el escrito de consulta, la exención sólo opera cuando el valor del elemento patrimonial es inferior a dichas cantidades.

En todo caso, tratándose de colecciones filatélicas, no mencionadas en el Real Decreto citado, será preciso acudir, a falta de un criterio específico de valoración, a la norma residual del artículo 24 de la Ley del Impuesto, conforme a la cual,

"Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto."

De conformidad con dicho precepto, las colecciones filatélicas deberán ser declaradas por su valor de mercado en la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio.

** Fecha: 5 de junio de 1997*

Artículo 25. Valoración de las deudas

Uno. Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del Impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

Dos. No serán objeto de deducción:

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar éste fallido. En el caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

Tres. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.

** Descripción sucinta de los hechos:* Se plantean diversas cuestiones en relación con las deudas fiscales del IRPF y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** Cuestión planteada:* Consideración como deuda de la cuota diferencial positiva del IRPF y de la cuota pendiente de liquidar o ingresar del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consideración como derecho de contenido económico integrante del hecho imponible del Impuesto de la cuota a devolver.

** Contestación:* La base imponible esta constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

El patrimonio neto se determina por diferencia entre:

a) El valor real de los bienes y derechos que sean atribuibles al sujeto pasivo, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos y las deudas y obligaciones de carácter personal. De tal manera que, para la determinación del patrimonio neto del sujeto pasivo a la fecha de devengo del impuesto, se podrán deducir las deudas que existan o se justifiquen.

La cuota diferencial positiva del IRPF debe ser deducida como deuda del IEPPF, pues la falta de exigencia de ésta a 31 de diciembre, fecha de devengo del Impuesto, no significa que la deuda no exista.

Por el contrario, el importe de la devolución a obtener ha de consignarse como un derecho susceptible de integrar la base imponible del IEPPF.

Por último, si a 31 de diciembre forman parte del patrimonio del sujeto pasivo bienes adquiridos por sucesión o donación, la cuota pendiente de liquidar e ingresar en el Tesoro Público por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dentro del plazo reglamentario, es una deuda que aunque no exigible, existe, y es en principio deducible.

Significar que el criterio anterior, si bien se contestó vigente el IEPPF, sigue siendo válido bajo la actual normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, a partir de 1 de enero de 1992.

** Fecha:* 30 de abril de 1990.

Artículo 26. Determinación de la base imponible

Con carácter general la base imponible se determinará en régimen de estimación directa. Cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, será aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias.

Artículo 27. Tasación pericial

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria sólo será de aplicación a los bienes y derechos mencionados en los artículos 18, 19 y 24 de esta Ley, excepto cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 18.

CAPITULO V Base liquidable

Artículo 28. Base liquidable

Uno. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 108.182,18 euros.

Tres. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.

Cuatro. El mínimo exento a que se refieren los apartados anteriores no será de aplicación cuando se trate de sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

CAPITULO VI Devengo del impuesto**Artículo 29. Devengo del Impuesto**

El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

CAPITULO VII Deuda tributaria**Artículo 30. Cuota íntegra**

La base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Uno. La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala que, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior, la base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base Liquidable	Cuota Integra	Resto Base Liquidable	Tipo Aplicable
Hasta euros	euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	2,5

Tres. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.

Artículo 31. Límite de la cuota íntegra

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con la porción de la cuota correspondiente a la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la parte general de la base imponible de este último.

A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Se sumará a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere el artículo 76.1.a) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

** **Cuestión planteada:** Procedencia de que, en relación con el límite de la cuota íntegra del Impuesto, la reducción de la misma alcance el 100% cuando no exista base imponible en el IRPF.*

** **Contestación:** El artículo 31.Uno, letra b) señala que: "En el supuesto de que la suma de ambas cuotas (IRPF e IP) supere el límite del 70 por 100 de la total base imponible del IRPF, se reducirá la cuota del IP hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.*

En relación con la legislación anterior se introduce la novedad de establecer un tope máximo a esta reducción que es del 80 por 100.

El escrito de consulta plantea una situación patrimonial determinada, por lo que de acuerdo con la misma y en la hipótesis de ausencia de rendimientos por el IRPF, la base imponible por este impuesto será cero y, consecuentemente, el 70 por 100 de cero sigue siendo cero, no existiendo cuota íntegra.

No obstante, en la medida en que la cuota íntegra por el IP es superior a ese 70 por 100 (cero) procederá igualmente su reducción pero con el máximo del 80 por 100, y la cuota por dicho Impuesto será, en la hipótesis consultada, el 20 por 100 de la inicial cuota íntegra.

** **Fecha:** 13 de julio de 1995.*

** **Descripción sucinta de los hechos:** Para el cálculo del límite conjunto de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, se excluye la parte de la cuota de este último Impuesto que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por la Ley del I.R.P.F.*

** **Cuestión planteada:** ¿Se incluyen los solares entre estos elementos patrimoniales no susceptibles de producir renta?*

** **Contestación:** El apartado Uno del artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone lo siguiente:*

"Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, del 70% de la total base imponible de este último.

A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del ochenta por ciento."

Aunque, por naturaleza, los solares no producen rendimientos, no cabe descartar que los generen por razón de su destino. Así sucedería, p. ej, en los supuestos de su arrendamiento de forma separada de otros elementos patrimoniales, de su inclusión en un negocio que, a su vez, estuviese arrendado o de su afectación a actividades económicas desarrolladas por su titular. En tales casos, los solares producirían rendimientos que habría que calificar, respectivamente, de rendimientos del capital inmobiliario, mobiliario y de actividades económicas, todos ellos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Consecuentemente, sólo en los casos en que no se hayan producido tales rendimientos no habrá de tomarse en cuenta, a efectos del cálculo del límite, la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a los mismos.

*** Fecha:** 20 de diciembre de 1999

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de la cuota íntegra conjunta de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.

Artículo 32. Impuestos satisfechos en el extranjero

Uno. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Dos. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

Tres. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.

Artículo 33. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

Uno. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible, figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por 100 la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

La anterior bonificación, no será de aplicación a los no residentes en dichas Ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas Ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.

Dos. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.

Artículo 34. Responsabilidad patrimonial

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre el Patrimonio tendrán la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.

CAPITULO VIII Gestión del impuesto

Artículo 35. Normas generales

La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del Impuesto corresponde al Estado, sin perjuicio de lo dispuesto en las respectivas Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas.

Artículo 36. Autoliquidación

Uno. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Ministro de Economía y Hacienda.

Dos. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración

Están obligados a presentar declaración:

- a) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, cuando su base imponible, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior al mínimo exento que procediere, o cuando no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 601.012 euros.
- b) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación real, cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto.

Artículo 38. Presentación de la declaración

El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

** **Cuestión planteada:** Si en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio es posible consignar en una sola línea el total de valores depositados en cada entidad bancaria bajo el epígrafe "total valores depositados en banco X".*

** **Contestación:** El artículo 38 señala que debe presentarse la declaración en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda,*

cumplimentando la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones y acompañando los documentos y justificantes que se establezcan.

La función de carácter censal y de control que, respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realiza el Impuesto sobre el Patrimonio, tal como se expresa en el párrafo tercero de la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, cualifica esta obligación, en el sentido de exigir que los elementos patrimoniales sujetos al impuesto, se identifiquen y valoren individualmente en todo caso. Por tanto no es admisible ninguna alteración de los requisitos formales que integran la obligación de declarar, que tenga como consecuencia una falta de identificación y valoración individual de los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo del Impuesto.

Ahora bien, la obligación de declarar con sujeción a las formas que establezca el Ministro de Economía y Hacienda no implica que no sea necesario, en ocasiones, interpretar los requisitos formales establecidos con arreglo a criterios de sana lógica.

En este sentido es evidente que cuando el número de los elementos patrimoniales individuales supere el espacio destinado a los mismos en el impreso de declaración, o cuando sea conveniente por circunstancias particulares a efectos de claridad en la identificación de los bienes y su localización, estará justificada la utilización de procedimientos diferentes a los que estrictamente se desprenden del impreso de declaración, tales como la aportación de anexos, en los que los elementos patrimoniales se identifiquen en detalle, consignando en la declaración el resumen de los mismos y su referencia. Procedimientos que serán admisibles siempre que se cumplan los requisitos materiales y formales de la obligación de declarar, de forma que no exista duda sobre la identidad y el valor de cada uno de los bienes y derechos sujetos al Impuesto.

*** Fecha:** 8 de julio de 1992.

***Cuestión Planteada:** *Se plantea si existe obligación o no de incluir en la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio un bien inmueble propiedad del consultante que resulta exento en dicho impuesto por razón de su antigüedad e inclusión en el Reglamento de Planeamiento Urbanístico (art. 4.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio.*

*** Contestación:** *De acuerdo con lo previsto en el tercer párrafo del artículo 4.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, están exentos los bienes inmuebles que, con una antigüedad igual o superior a cincuenta años, se encuentren en Sitios o Conjuntos Históricos y aparezcan incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico – regulado por Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio- como objeto de protección integran en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.*

Por otra parte, el artículo 38 de la Ley 19/1991 establece que “los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda”.

Si en el caso de los bienes que resulten exentos conforme al apartado Octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto existe obligación, no obstante su exención, de declararlos al exigirlo así el artículo 9 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, no hay una prescripción semejante para aquellos otros bienes que se acojan a exención por alguno de los restantes apartados del artículo 4.

En consecuencia y para el concreto caso planteado en el escrito de consulta, no existirá obligación de incluir en la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio aquellos bienes que gocen de exención por razón de que concurren en los mismos las circunstancias antes expuestas del tercer párrafo del artículo 4.º de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

** Fecha: 24 de febrero de 2000*

CAPITULO IX Infracciones y sanciones

Artículo 39. Infracciones y sanciones

Sin perjuicio de las normas especiales contenidas en la presente Ley, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

CAPITULO X Orden jurisdiccional

Artículo 40. Orden jurisdiccional

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración y los sujetos pasivos en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. La cesión del rendimiento de este Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la correspondiente Ley de Cesión.

Segunda. Sin perjuicio de las adaptaciones que se hagan precisas, las referencias contenidas en el ordenamiento jurídico al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas o al Impuesto sobre el Patrimonio Neto, se entenderán efectuadas al Impuesto sobre el Patrimonio.

Tercera. El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedará redactado en los siguientes términos:

«Artículo 15. Ajuar doméstico

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe 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».

DISPOSICION TRANSITORIA

Los sujetos pasivos no residentes en territorio español dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 1991 para designar y poner en conocimiento de la Administración el nombramiento debidamente acreditado del representante a que se refiere el artículo 6 de esta Ley.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. Las disposiciones contenidas en esta Ley comenzarán a regir el día 1 de enero de 1.992, quedando derogadas a partir de su entrada en vigor, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en cuanto se refiera al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, así como la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 y demás disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, sin perjuicio de la exigibilidad por la Administración de las deudas tributarias devengadas durante su vigencia por los ejercicios anteriores no prescritos.

No obstante, la Disposición Transitoria entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el Boletín Oficial del Estado.

Segunda. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española, las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio.

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 Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, introdujo un apartado Octavo en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, referido a bienes y derechos exentos, incluyendo entre los mismos tanto los necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales como las participaciones en entidades que cumplieran determinadas condiciones.

En desarrollo de la Ley 19/1991, el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, determinó los requisitos y condiciones exigibles para el disfrute de ambas exenciones.

Sin embargo, la posterior variación del alcance y requisitos establecidos en el apartado antes citado por las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 1995, 1997 y 1998 (Leyes 42/1994, 13/1996 y 66/1997, todas de 30 de diciembre, respectivamente), así como la reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, han determinado que la norma reglamentaria de 1994 haya quedado desfasada y que, incluso, algunos de sus preceptos hayan sido derogados o modificados en virtud del proceso indicado.

Constituye el objeto de este Real Decreto salvar ese desfase y precisar reglamentariamente, al igual que su antecedente de 1994, los requisitos y condiciones para el disfrute de las exenciones, dictándose en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 de la Constitución Española y el apartado octavo. 3 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, en la redacción dada al mismo por el artículo 3º de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 5 de noviembre de 1999,

DISPONGO:

CAPITULO I Actividades económicas de personas físicas

Artículo 1. Actividades económicas.

1. Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4. Octavo, Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las

circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

** Descripción sucinta de los hechos: Entidad propietaria de inmueble arrendado a sociedad vinculada en el que ésta desarrolla su actividad empresarial, excepto determinadas dependencias destinadas a la gestión de la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles de la arrendadora.*

** Cuestión planteada: Si las dependencias reservadas por la arrendadora tienen el carácter de "local" a efectos de o previsto de la calificación como actividad económica del arrendamiento o compraventa de inmuebles en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.*

** Contestación: ISe plantea si, a efectos de calificar como actividad económica la de arrendamiento y compraventa de inmuebles en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre y de la posibilidad de acceder a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio– de acuerdo con la remisión contenida en ese punto en el artículo 1.2 del R.D. 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- puede considerarse como "local" la titularidad por la entidad arrendadora de determinadas dependencias en el inmueble arrendado a una sociedad vinculada.*

Según advierte el escrito de consulta, aunque tales dependencias comparten planta en el edificio con el departamento de administración de la arrendataria, tienen acceso separado y propio dentro del recinto del inmueble, son independientes de las utilizadas por ésta al estar separadas por obras de construcción y tienen como destino exclusivo la gestión de la actividad de arrendamiento y compraventa de inmuebles por parte de la sociedad arrendadora.

En contestación a consulta con fecha 3 de julio de 1992, esta Dirección General tuvo ocasión de pronunciarse al respecto, señalando que la exigencia de un local destinado exclusivamente a la gestión puede referirse a la utilización de una parte de un local, siempre que la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto y esté exclusivamente destinado a la gestión de la actividad según la Ley del I.R.P.F. La actividad desarrollada en una oficina compartida, por el contrario, no cumple el requisito de contar con un local exclusivo, destinado a llevar la gestión de la actividad (contestación de 25 de julio de 1996).

A la vista de lo expuesto y del concepto de local que suministra el Impuesto sobre Actividades Económicas (regla 6ª.1 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas), en el que incluyen las edificaciones, construcciones e instalaciones que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales, se considera que el local descrito en el escrito de consulta reúne, a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, las condiciones previstas en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

** Fecha: 27 de julio de 2001*

** Descripción sucinta de los hechos:* Dos comunidades de bienes llevan a cabo el arrendamiento de sendos inmuebles, participando parcialmente en una de ellas los comuneros que integran la otra.

** Cuestión planteada:* En el caso de existir una sola oficina y persona empleada para la gestión administrativa de la actividad arrendaticia referida a los dos edificios, procedencia de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, previstas respectivamente en los artículos 4.Octavo.Uno y 20.2.c) de sus leyes reguladoras.

** Contestación:* A efectos de la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 1.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (B.O.E. del 6 de noviembre de 1979) señala que “se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias”.

Conforme a dicho precepto, tales circunstancias son: a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y b) que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el supuesto planteado en el escrito de consulta y con independencia de que cada comunero haya de ejercer la actividad de forma habitual, personal y directa de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, existen dos comunidades diferenciadas que, como unidades económicas separadas, realizan actividades formalmente distintas. Siendo esto así, en cada una de ellas, con independencia de la otra, habrán de cumplirse las circunstancias a que se ha hecho referencia al objeto de la calificación de la actividad como “económica” y aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siempre que, como es obvio, se cumplan los restantes requisitos que establecen, respectivamente, los artículos 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio y 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

** Fecha:* 30 de septiembre de 2002

Artículo 2. Bienes, derechos y deudas afectos a las actividades económicas.

1. Se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquéllos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge.

2. A efectos de la exención, el valor de los bienes y derechos, minorado en el importe de las deudas derivadas de la actividad, se determinará según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. En ningún caso, el importe de tales deudas se tendrá en cuenta de nuevo a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 3. Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales.

1. 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 aquélla 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 las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto.

** **Descripción sucinta de los hechos:** Sujeto pasivo receptor de pensión de jubilación que es titular de explotación vinícola en la que desarrolla funciones inherentes a la titularidad del negocio: de índole administrativa, de relación con organismos oficiales, pago de impuestos y nóminas, etc.*

** **Cuestión planteada:** Aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 4.Octavo. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en la base imponible para adquisiciones "mortis causa" del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

** **Contestación:** Las pensiones de jubilación son expresamente calificadas como rendimientos del trabajo por el artículo 16.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.*

Por otra parte, el artículo 165.1 del Texto Refundido de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, establece que "el disfrute de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será incompatible con el trabajo del pensionista, con las salvedades y en los términos que legal o reglamentariamente se determinen". Incompatibilidad que se produce con los rendimientos del trabajo obtenidos tanto por cuenta propia o ajena y en cuanto den lugar a su inclusión en el campo de aplicación del Régimen General o de alguno de los especiales de la Seguridad Social, tal y como han señalado diversos Tribunales de Justicia (p.ej., Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Andalucía y Cataluña de fechas 10 de abril de 1997, 30 de septiembre de 1999 y 12 de noviembre de 1999, respectivamente).

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 8 de mayo de 1986 y en base a la Orden de 24 de septiembre de 1970 de normas para la aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, ha distinguido entre funciones "inherentes" a la titularidad del negocio -entre las que se encontrarían las de índole administrativa en la que el jubilado sigue siendo dueño del negocio y como tal paga impuestos, firma contratos, ostenta la representación de la empresa, etc.- de aquellas otras actividades que supongan la llevanza personal del negocio, siendo estas últimas actuaciones las que son incompatibles con la percepción de la pensión de jubilación.

Dado que las funciones descritas en el escrito de consulta vienen a coincidir con la que con arreglo a dicha Sentencia resultan implícitas en la titularidad del

negocio, no existe obstáculo a la compatibilidad de la percepción de la pensión de jubilación con esa reserva de titularidad. Pero, en la medida en que la exención en el impuesto patrimonial exige -tal y como establecen el propio artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991 como el artículo 3.1 de su norma de desarrollo constituida por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (BOE del 6)- que el ejercicio de la actividad se lleve a cabo "de forma habitual, personal y directa", posibilidad vedada al titular del negocio receptor de pensión de jubilación según se ha expuesto, resulta obvio que éste no podrá acceder a la exención en el impuesto patrimonial y tampoco a la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto aquélla constituye condición "sine qua non" para el disfrute de ésta.

*** Fecha:** 9 de octubre de 2001

*** Cuestión planteada:** Alcance objetivo de la "base imponible" a que se refiere 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.

*** Contestación:** A efectos de determinar si procede la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el segundo párrafo del 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, establece lo siguiente:

"A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla 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 la actividad económica de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto."

No estableciendo la norma otra precisión, la expresión "base imponible" ha de tener el alcance que le corresponde en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es decir, el resultado de deducir de la suma de las denominadas "parte general" y "parte especial" de dicha base el mínimo exento personal y familiar, que reduce en primer lugar la "parte general" y, en su caso, la "parte especial", sin que ninguna de ellas pueda resultar negativa. La "parte general" de la base imponible en el I.R.P.F. está formada por el saldo, positivo o negativo, de los rendimientos e imputaciones de rentas - y el saldo positivo de las ganancias y pérdidas generadas hasta 1 año, mientras que la "parte especial" está constituida por el saldo positivo de las ganancias y pérdidas generadas en más de 1 año.

***Fecha:** 28 de febrero de 2002

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas,

considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

** **Cuestión planteada:** Posibilidad de que la persona contratada para el desarrollo de una actividad de arrendamiento de inmuebles sea la misma que ejerza las funciones directivas en cuanto requisito para el disfrute de la exención del artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y, de ser viable esa posibilidad, si puede referirse a cualquier integrante de una comunidad de bienes cuya dirección es ejercida de forma mancomunada por los comuneros.*

** **Contestación:** En su redacción por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que es la vigente para 1999, el artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece una doble exención que, si bien responden a análogo espíritu y finalidad, son, al mismo tiempo, distintas, en cuanto las condiciones legales y reglamentarias para su disfrute son también diferentes.*

De esta forma, coexisten, de un lado, la exención aplicable a los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional -objeto del apartado Uno del artículo 4.Octavo- y, de otro, la exención establecida para las participaciones en entidades, regulada en el apartado Dos del artículo citado. Ambas encuentran desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1074/1999, de 5 de noviembre (B.O.E. del día 6), 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 la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. En particular, la exención del artículo 4.Octavo. Uno es objeto de desarrollo en los artículos 1, 2 y 3 de la norma reglamentaria, mientras que los artículos 4, 5 y 6 afectan al apartado Dos, siendo los artículos 7, 8, 9 y Disposiciones finales de aplicación común.

Las precisiones anteriores responden a una cierta confusión que parece desprenderse del escrito de consulta. Efectivamente, la cuestión básica que se plantea es si, para acceder a la exención en el impuesto patrimonial, la persona que ejerce funciones directivas remuneradas a la que se refiere el artículo 5.1.d) del R.D. 2481/94 - hoy, como se ha dicho, R.D. 1704/1999- debe ser necesariamente distinta de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que se prevé en el artículo 25.2 de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dejando a un lado consideraciones sobre la viabilidad jurídico-laboral de esa coincidencia, cabe señalar que mientras que la existencia de esa persona encargada de la ordenación de la actividad es una de las condiciones para que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se considere actividad económica en el I.R.P.F., la cual, en cuanto tal y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1 del R.D. 1704/99, de 5 de noviembre, puede gozar de la exención prevista en el apartado Uno del artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, el requisito del ejercicio de funciones directivas del artículo 5.1.d) del Real Decreto, se refiere a la posibilidad de acceder al disfrute de la otra exención, la prevista en el apartado Dos del mismo artículo y apartado de la Ley.

Se plantea, a continuación, si en la hipótesis de una comunidad de bienes, integrada por una comunidad hereditaria y un tercero ajeno a ella, que se dirige de forma mancomunada por los comuneros, sería suficiente con que uno de ellos

fuera, al mismo tiempo, la persona prevista en el artículo 25.2 de la Ley del I.R.P.F.

Como se manifiesta en el último párrafo del apartado 1.2 a) de la Resolución de este Centro Directivo núm. 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. del 10 de abril),

"... cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos."

Consiguientemente, las comunidades de bienes no pueden acceder a la exención del número Dos del artículo 4.Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, tal y como presupone el escrito de consulta cuando se hace constar de que la dirección de la misma es mancomunada. Con independencia de que, para calificar como económica la actividad, haya de concurrir el requisito personal previsto en el artículo 25.2 de la Ley del I.R.P.F., conforme se ha expuesto, el ejercicio "habitual, personal y directo" de la actividad según los términos contemplados en el artículo 3 del R.D. antes citado habrá de predicarse de cada comunero individualmente considerado para que cada uno pueda disfrutar de la exención prevista en el número Uno del artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

* **Fecha:** 17 de noviembre de 1.999

CAPITULO II Participaciones en entidades

Artículo 4. Participaciones en entidades.

1. Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Sujeto pasivo con participación directa en una entidad A y que también participa en otra que, a su vez, tiene el 50% del capital de la primera.

* **Cuestión planteada:** Posibilidad de cómputo tanto de la participación directa como de la indirecta en la entidad A a efectos de alcanzar el porcentaje exigido por el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

* **Contestación:** Con apoyo en el artículo 4.Octavo.Tres b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, que remite a desarrollo reglamentario la determinación de las condiciones que han de reunir las

participaciones en entidades, el artículo 4.1 del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre (B.O.E del 6 de noviembre) establece que:

“Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.”

Con la salvedad de la referencia exclusiva a participaciones no negociadas en mercados organizados –superada por la redacción de la Ley desde 1997- que se contenía en el artículo 4.1 del R.D. 2481/1994, de 23 de diciembre, hoy derogado, la norma reproducida mantiene la exigencia que contenía ya la norma de 1994 en el sentido de que la participación corresponda “directamente” al sujeto pasivo. Dicha previsión reglamentaria fue refrendada por el Tribunal Supremo que, en su Sentencia de 26 de junio de 1996, la consideró “plenamente contenida en la Ley” a la vista de que, para la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial se exigía entonces –al igual que ahora- que su ejercicio se produjese de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo.

A la vista de lo expuesto y en relación al caso concreto que se plantea sólo habrá de considerarse la participación directa en la entidad A y no la indirecta que se tiene a través de una entidad B titular del 50% del capital de la primera, por lo que, conforme a los datos del escrito, no se tendrá derecho a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

*** Fecha:** 5 de julio de 2000

2. En el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, solo tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurren en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención.

Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Entidad residente en país de la Unión Europea, cuyo activo está constituido por acciones y participaciones en el capital de empresas de nacionalidad española –de las que se posee más del 5% de su capital social- que, a su vez, se encuentran en igual situación respecto de un segundo grupo de entidades, de nacionalidad española o no y que, por su parte, de nuevo, controlan en análogas condiciones otro grupo de entidades cuyo activo no estaría constituido únicamente por participaciones sino por bienes afectos a actividades industriales, comerciales y de servicios.*

** **Cuestión planteada:** Aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*

** **Contestación:** En primer lugar, ha de manifestarse que no hay obstáculo alguno para que accedan a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, participaciones de titularidad de un sujeto pasivo por obligación personal en entidades extranjeras. Ya en consulta de 25 de mayo de 1998 se admitió tal posibilidad tanto en el supuesto de que dichas entidades tuvieran como objeto social la compraventa y arrendamiento de bienes inmuebles sitos en el país de residencia como si parte de su activo estaba constituido por participaciones en Sociedades que desarrollaban actividades empresariales y residían en el mismo Estado.*

A la vista tanto del precepto legal citado como del artículo 5.1.a) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, ha de aplicarse igual criterio en el caso planteado en el escrito de consulta, en el que se dan por cumplidos los restantes requisitos legales y reglamentarios. Ni la entidad matriz o cabecera respecto de las que constituyen el “segundo escalón social” ni éstas, a su vez, respecto del “tercer escalón social” y siempre que, en ambos casos, estas últimas realicen de manera efectiva y como actividad principal una actividad económica, pueden conceptuarse (con arreglo al artículo 75 de la Ley 43/1997, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) como sociedades de mera tenencia de bienes o como sociedades de cartera, en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores. Tanto la sociedad cabecera como las que forman el segundo escalón participan en más de un 5% del capital social de las entidades del siguiente nivel y cuentan con la organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar la participación, lo que excluye del cómputo a unos y otros valores por lo que, habida cuenta que tanto en una como en las otras la totalidad del activo está integrado por tales participaciones de control, en ningún caso podrían quedar comprendidas, como se dijo, entre las sociedades “en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores”. Asimismo, tampoco podrían ser conceptuadas como de mera tenencia de bienes en cuanto la totalidad de sus activos está afecto a la actividad económica realizada por las entidades del denominado tercer escalón.

Por todo lo expuesto y a modo de resumen, las participaciones en la entidad cabecera de titularidad de un sujeto pasivo por obligación personal en el Impuesto sobre el Patrimonio quedarían exentas en el mismo, siempre que se cumplieran los restantes requisitos previstos en la Ley y Real Decreto mencionados.

Únicamente cabe añadir a lo anterior, que el cumplimiento por parte de las empresas de los requisitos exigidos por la normativa española, cuando se trate de entidades extranjeras, deberá ser demostrado fehacientemente por los interesados para poder gozar de las exenciones anteriores.

** **Fecha:** 2 de marzo de 2000*

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del número 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge,

ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

** **Cuestión planteada:** Delimitación del "grupo de parentesco" a los efectos de la procedencia de la exención prevista en el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*

** **Contestación:** En su redacción por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, el apartado Dos del artículo 4. Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece la exención para las participaciones en entidades en los términos siguientes:*

" Dos. Las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuanto la entidad revista forma societaria, no concurren los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo el recogido en la letra b) del número 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad."

Como puede observarse, el "grupo de parentesco" -integrado por cualquier sujeto pasivo junto con determinados parientes, que pueden ser el cónyuge,

ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado- no se determina en el precepto reproducido en relación a un determinado sujeto pasivo. La Ley no ha establecido un sujeto pasivo específico de referencia, por ejemplo, aquél que ejerza efectivamente las funciones de dirección en la entidad participada, sino que se remite a cualquier sujeto pasivo. Consecuentemente y ante un concreto grupo familiar, ha de analizarse si, tomando en consideración a cualquier sujeto pasivo y a los parientes que, respecto del mismo, admite la ley -participando todos y cada uno, como es obvio, en el capital de la entidad-, reúnen globalmente un mínimo de capital del 20 por 100 y, entre ellos, en alguno se cumple el requisito de la letra d) del artículo, es decir, el ejercicio de funciones directivas y la percepción por su desempeño de remuneraciones que representen más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

En el caso del escrito de consulta, se distinguen tres grupos familiares o de parentesco. El Grupo I está encabezado, por así decirlo, por un sujeto pasivo, su hijo (descendiente), hermanos y cuñados de aquél (colaterales en segundo grado por consanguinidad y afinidad, respectivamente), con una participación total en la entidad del 37,68%. En el Grupo II, el sujeto pasivo forma grupo con sus cuatro hijos, hermanos y cuñados, con una participación total del 32,3%. En el Grupo III, por último, otro sujeto pasivo constituye grupo con sus hijos, hermanos y cuñados (entre los que, sin duda por error, se omite a una hermana y a un cuñado), con participación, en conjunto, del 33,12%.

Siendo los sujetos pasivos que se toman como referencia en los Grupos I y III hermanos entre sí y cuñada, respecto de ellos, el sujeto pasivo que se considera a efectos de integración de grupo en el que figura como II, la totalidad de hermanos y cuñados en esa línea figuran en los tres Grupos a que se ha hecho referencia, los cuales, por otra parte, cumplen, como se ha expuesto, el requisito de participación mínima en el capital de la entidad.

Ahora bien, sólo en el Grupo I aparece un pariente (el hijo, descendiente del sujeto pasivo que lo encabeza) que ejerza efectivamente funciones de dirección y perciba el nivel de remuneraciones exigidos. Por lo tanto, sólo los parientes que lo integran, en tanto en cuanto forman parte del mismo -presuponiendo el cumplimiento de los requisitos de las letras a) y b) del precepto, referidos a la entidad, conforme señala el escrito- gozarán de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto.

* **Fecha:** 14 de enero de 1999

* **Descripción sucinta de los hechos:** Grupo familiar, compuesto inicialmente por cuatro hermanos, en el que por fallecimiento de uno de ellos las acciones de que era titular pasan a su viuda.

* **Cuestión planteada:** Si, como consecuencia del fallecimiento del hermano y a efectos tanto del mantenimiento del "grupo de parentesco" exento en el Impuesto sobre el Patrimonio como para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de otro hermano muerto con posterioridad, se entiende que la viuda sigue siendo colateral de segundo grado por afinidad de los hermanos de su consorte fallecido.

* **Contestación:** Entre los requisitos para el disfrute de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, conforme a su redacción vigente por Ley 66/1997, de 30 de

diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, figura que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, al menos, del 15 por 100 –computado de forma individual- o del 20 por 100, cuando forme grupo “con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción”.

En el caso planteado en el escrito de consulta en un grupo de parentesco constituido inicialmente por cuatro hermanos y en el que se cumplían los requisitos para la exención en el impuesto patrimonial fallece uno de ellos en 1998 pasando las acciones del mismo (exentas) a ser propiedad de su viuda, la cual es nombrada miembro del Consejo de la Administración de la Sociedad y percibiendo por ello las remuneraciones exigidas por la ley.

Entiende este Centro Directivo que si la colateralidad por consanguinidad subsiste hasta el fallecimiento de uno de los dos elementos personales que se computan, no puede decirse lo mismo en el caso de afinidad. Es decir, que en el caso de hermanos (colaterales en segundo grado), sobrinos respecto de sus tíos y viceversa (colaterales en tercer grado) o primos entre sí (colaterales en cuarto grado), siempre que se trate de consanguíneos, el parentesco subsistirá hasta el fallecimiento de una de las personas que se consideren en tanto ese vínculo se basa en la mera existencia en algún momento de un tronco común, aunque posteriormente desaparezca. En términos coloquiales, tratándose de consanguíneos y aunque desaparezca la persona en función de la cual se hace el cómputo “se es” y “se será” siempre hermano, sobrino o primo .

Por el contrario, la afinidad es el parentesco que surge con los consanguíneos del consorte y ello, por definición, exige la subsistencia de esa persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco y cuya desaparición (sea física, en caso de muerte; sea jurídica, como vínculo con el cónyuge, en caso de divorcio) implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco. Utilizando el mismo símil coloquial, tratándose de colaterales en segundo grado por afinidad, “se es” cuñado o cuñada respecto de alguien hasta el momento en que cualquiera de los dos elementos personales que se toman en cuenta se desvincula del otro por cualquier causa, incluida la del fallecimiento de uno de los cónyuges

Aplicados estos criterios al escrito de consulta y en la hipótesis de que la viuda no alcanzase por sí misma el porcentaje de participación individual en el capital a que se ha hecho referencia, tanto ella como los que fueron sus cuñados dejaron desde 1998 de tener derecho a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, desapareciendo entre la primera y los restantes vínculo alguno de parentesco por razón de su anterior matrimonio.

*** Fecha:** 5 de julio de 2001

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

*** Cuestión planteada:** *Procedencia tanto del cómputo de los ingresos profesionales a efectos del artículo 4.Octavo.Dos d) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, como de la exclusión de tales rendimientos cuando gocen de la exención prevista en el número Uno del mismo artículo y apartado.*

** **Contestación:** En su redacción por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la letra d) del apartado Dos del artículo 4.Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio establece, como uno de los requisitos para la exención de las participaciones en entidades, lo siguiente:*

" Dos.

.....

.....

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número 1 de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad."

Planteándose en el escrito de consulta, como primera cuestión, si han de computarse, o no, los ingresos profesionales que perciba el sujeto pasivo por el ejercicio de sus funciones ejecutivas como Administrador o miembro del Consejo de Administración, la respuesta ha de ser afirmativa, por resultar así de forma palmaria del primer párrafo reproducido.

Ahora bien, suscitándose a continuación, dado que la Ley sólo lo establece expresamente para los derivados de actividad empresarial, si a efectos del cálculo a que se refiere dicho párrafo, pueden excluirse los rendimientos de la actividad profesional en cuanto contemplados en el número Uno del mismo apartado, una interpretación lógica de la ampliación de la exención que la Ley 66/1997 hace a las actividades profesionales, tanto en el apartado Octavo. Uno como en el Dos -para las sociedades transparentes del artículo 75.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades-, así como la fusión conceptual de unas y otras actividades en las denominadas "actividades económicas" de la nueva Ley del I.R.P.F. conduce a mantener, como en el caso anterior, una respuesta positiva, en el sentido de la procedencia de excluir los rendimientos de las actividades profesionales que gocen de exención con arreglo al artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991.

** **Fecha:** 7 de octubre de 1999*

** **Descripción sucinta de los hechos:** Sujeto pasivo jubilado y que no ejerce funciones directivas en una entidad en cuyo capital participa en porcentajes que superan el 15 y 20% según que se le considere, respectivamente, de forma individual o junto con otras personas ligadas a la misma por vínculos de parentesco.*

* **Cuestión planteada:** Si concurriendo el requisito legal de ejercicio de funciones directivas y percepción del nivel de remuneraciones exigido tanto en el cónyuge como en un hijo, se tiene derecho por el sujeto pasivo consultante a la exención prevista en el artículo 4. Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

* **Contestación:** Tanto el artículo 4. Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su redacción por Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, como el artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se concretan los requisitos y condiciones de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, prevén que cuando la participación del sujeto pasivo en el capital de una entidad sea conjunta con alguna o alguna de las personas que integran con aquél un grupo de parentesco –cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción- bastará con que el requisito del ejercicio de las funciones de dirección y correspondiente percepción de remuneraciones que representen más del 50% de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas del directivo se cumpla al menos en una de las personas del grupo, “sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención”.

Siendo esto así y en el supuesto de que se cumplan los restantes requisitos determinados por las normas mencionadas, si en la persona del cónyuge o de un hijo del sujeto pasivo se cumple el requisito legal y reglamentario al que nos acabamos de referir y, participando el directivo en el capital social, los integrantes del grupo de parentesco alcanzan globalmente el porcentaje mínimo del 20% tal y como se afirma en el escrito de consulta, todos y cada uno de ellos tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 4. Octavo.Dos de la Ley del Impuesto.

* **Fecha:** 21 de febrero de 2000

* **Descripción sucinta de los hechos:** Sujeto pasivo jubilado que ejerce funciones de administrador en Sociedad Limitada, percibiendo retribuciones en tal concepto. Es titular de un 35% del total de participaciones de la entidad.

* **Cuestión planteada:** Aplicabilidad de la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio para las participaciones en entidades.

* **Contestación:** Las pensiones por jubilación son expresamente calificadas como rendimientos del trabajo por el artículo 16.2.a) 1ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

Por otra parte, el artículo 165.1 del Texto Refundido de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, establece que “el disfrute de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será incompatible con el trabajo del pensionista, con las salvedades y en los términos que legal o reglamentariamente se determinen.” Incompatibilidad que se produce con los rendimientos del trabajo obtenidos tanto por cuenta propia o ajena y en cuanto den lugar a su inclusión en el campo de aplicación del Régimen General o de alguno de los especiales de la Seguridad Social, tal y como han señalado diversos Tribunales de Justicia (p.ej., sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Andalucía y Cataluña de fechas de 10.IV.97, 30.IX.99 y 12.XI.99, respectivamente).

En ese sentido, resulta ilustrativo traer a colación que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 8 de mayo de 1986 y en base a la Orden de 24 de septiembre de 1970, de normas para la aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, ha distinguido entre funciones “inherentes” a la titularidad del negocio -entre las que se encontrarían las de índole administrativa en las que el jubilado sigue siendo dueño del negocio y como tal paga impuestos, firma contratos, ostenta la representación de la empresa, etc.- y aquellas otras actividades que supongan la llevanza personal del negocio, siendo estas últimas actuaciones las que son incompatibles con la percepción de la pensión de jubilación.

A la vista de lo expuesto y considerando la analogía interpretativa que procede respecto de las dos exenciones del artículo 4. Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en cuanto responden a similar finalidad económica, entiende este Centro Directivo que la percepción de pensión de jubilación por el sujeto pasivo no es compatible con la obtención por el mismo de remuneraciones derivadas del ejercicio de funciones directivas, incompatibilidad que determina la improcedencia del disfrute de la exención prevista en el artículo 4. Octavo. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el caso hipotético que plantea el escrito de consulta de ausencia de retribuciones como administrador, no se cumpliría el requisito legal y reglamentario en ese sentido, por lo que tampoco se tendría derecho a la exención mencionada.

*** Fecha:** 11 de enero de 2001

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u Organo de Administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Sujeto pasivo jubilado que ejerce funciones de administrador en Sociedad Limitada, percibiendo retribuciones por dividendos de la entidad. Es titular, junto con su cónyuge, de la mayoría del capital, correspondiendo el resto a un hijo y a la esposa de éste, el cual ocupa el cargo de Consejero Delegado de la Sociedad.*

*** Cuestión planteada:** *Aplicabilidad de la exención prevista en el Impuesto para las participaciones en entidades. Compatibilidad o no de la condición de jubilado con el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad y cómputo de la pensión como rendimiento del trabajo a efectos del acceso a la exención. En su caso, disfrute de la exención por razón de la condición de Consejero Delegado que corresponde al hijo del sujeto pasivo.*

*** Contestación:** *Dando por supuesto que se cumplen los restantes requisitos legales del artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio –según advierte el escrito de consulta, del texto del mismo se desprende la existencia de un “grupo de parentesco” formado por el sujeto*

pasivo, su cónyuge y descendientes por consanguinidad y afinidad (hijo y nuera), titulares del 100% del capital de la entidad.

Si bien el artículo 16.2.a) 1ª de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias califica como rendimientos del trabajo a las pensiones por jubilación, el artículo 165.1 del Texto Refundido de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, establece que “el disfrute de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será incompatible con el trabajo del pensionista, con las salvedades y en los términos que legal o reglamentariamente se determinen.”

Esa incompatibilidad se produce con los rendimientos del trabajo obtenidos tanto por cuenta propia o ajena y en cuanto den lugar a su inclusión en el campo de aplicación del Régimen General o de alguno de los especiales de la Seguridad Social, tal y como han señalado diversos Tribunales de Justicia (p.ej., sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, Andalucía y Cataluña de fechas de 10.IV.97, 30.IX.99 y 12.XI.99, respectivamente).

En ese sentido, resulta ilustrativo traer a colación que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 8 de mayo de 1986 y en base a la Orden de 24 de septiembre de 1970, de normas para la aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, ha distinguido entre funciones “inherentes” a la titularidad del negocio -entre las que se encontrarían las de índole administrativa en las que el jubilado sigue siendo dueño del negocio y como tal paga impuestos, firma contratos, ostenta la representación de la empresa, etc.- y aquellas otras actividades que supongan la llevanza personal del negocio, siendo estas últimas actuaciones las que son incompatibles con la percepción de la pensión de jubilación.

A la vista de lo expuesto y considerando la analogía interpretativa que procede respecto de las dos exenciones del artículo 4.Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en cuanto responden a similar finalidad económica, entiende este Centro Directivo que la percepción de pensión de jubilación por el sujeto pasivo no es compatible con la obtención por el mismo de remuneraciones derivadas del ejercicio de funciones directivas en la sociedad familiar (que no consta que obtenga), si bien es compatible con la percepción de dividendos, rendimientos del capital mobiliario que no traen causa del desempeño de tales funciones.

En las circunstancias expuestas, el sujeto pasivo, por sí mismo, no reuniría las condiciones para acceder a la exención de las participaciones en el impuesto patrimonial. La exención procederá, sin embargo, cuando cualquiera de los miembros del grupo de parentesco -en este caso el hijo, Consejero Delegado- cumpla los requisitos de ejercicio de funciones de dirección y correlativa percepción de remuneraciones que representen más del 50% del total de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Siendo esto así, todos y cada uno de los miembros del grupo (inclusive, por tanto, el sujeto pasivo y su cónyuge) tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

*** Fecha:** 11 de enero de 2001

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Sujeto pasivo titular mayoritario del capital de una entidad cuyo activo mayoritario está constituido por la toma de participación en una Sociedad de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (SIMCAV) con participación en la misma, a su vez, siempre superior al 50%.*

*** Cuestión planteada:** *Aplicabilidad de la exención del artículo 4.Octavo.Dos de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en el ejercicio 2000 como en los sucesivos, por razón de la titularidad de las participaciones en la entidad que, a su vez, detenta participación mayoritaria en la SIMCV.*

*** Contestación:** *La letra a) del artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio –y en idénticos términos el artículo 5.1.a) del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre, en redacción por R.D. 25/2000, de 14 de enero- establece, como una de las condiciones precisas para el disfrute de la exención en el impuesto patrimonial de las participaciones en entidades, que*

“a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.”

El artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades atribuye la condición de sociedades transparentes a aquéllas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y a las sociedades de mera tenencia de bienes – definidas éstas por la circunstancia de la no afectación mayoritaria de su activo a actividades económicas conforme a la ley del I.R.P.F.- cuando en unas u otras se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: a) que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar, con el alcance que se da a esta expresión en el propio precepto o b) que más del 50% del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

Tres párrafos después, el apartado 1 del citado artículo 75 establece lo siguiente:

“No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en alguna de las dos siguientes.”

Se sostiene en el escrito de consulta que en el supuesto de la entidad matriz, el activo mayoritario constituido por participaciones en una SIMCAV no se

incluiría en el cómputo de valores que para la inclusión o no en el régimen de transparencia establece el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y ello porque la participación supera el 5% de los derechos de voto y las mismas no son a su vez sociedades transparentes. Consecuentemente, habría que considerar exclusivamente a efectos de determinar la procedencia de la exención patrimonial la actividad de arrendamiento de inmuebles que, con una afectación del 21,7% del total del activo, lleva a cabo la entidad matriz, disponiendo para ello tanto de un local exclusivamente afecto a la explotación como de una persona con contrato laboral a jornada completa.

No comparte este Centro Directivo las apreciaciones del escrito de consulta. La participación superior al 5% de los derechos de voto con la finalidad de gestionar la propia participación y organización de medios materiales y personales no puede significar el “no cómputo de los valores” –con el alcance al que inmediatamente nos referiremos- porque la entidad participada –la SIMCAV- sí está comprendida en alguna de las letras a), b) o c) del primer apartado del artículo 75, concretamente en la a), en cuanto más de la mitad de su activo está constituida por valores.

Efectivamente, que las SIMCAV no estén incursas en el régimen de transparencia como consecuencia de lo previsto en la legislación específica que las regula, no altera su naturaleza propia y las características de la composición de su activo, que entra de lleno en los supuestos del artículo 75, por lo que resulta inviable la exclusión, a los efectos de la aplicación del régimen de transparencia y aunque se supere el porcentaje del 5%, de las participaciones que en ellas pueda tener la sociedad matriz.

Estando constituido el activo de dicha Sociedad matriz “en más de un 50% por participaciones en otra entidad...”, dicha Sociedad puede encontrarse o no en régimen de transparencia. La primera situación se producirá si se cumplen los requisitos adicionales que contempla el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; en tal caso, las participaciones en la misma no podrán acceder a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de acuerdo con lo previsto en la letra b) del artículo 4.Octavo.Dos. Si la Sociedad no resultare transparente, en cuanto sociedad de cartera no realizaría “de manera efectiva una actividad económica” –circunstancia que aparece como contrapuesta a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario- de acuerdo con lo que establece la letra a) del artículo y apartado mencionado, por lo que las participaciones en la misma tampoco podrán disfrutar del derecho a exención en el impuesto patrimonial.

De forma coherente con lo hasta aquí expuesto, el último párrafo del artículo 5.1 del R.D. 1704/1999 establece que “en ningún caso será de aplicación esta exención (la de participaciones en entidades) en instituciones de inversión colectiva”. Por las razones expuestas, las participaciones directas de los sujetos pasivos en estas instituciones, en sí mismas consideradas, quedan fuera del ámbito objetivo de la exención.

Situación distinta a la hasta ahora analizada –que es la que corresponde a la Sociedad Holding descrita en el escrito de consulta- sería aquella en la que no obstante formar parte del activo de la sociedad matriz una participación en una SIMCAV ésta representase en el activo de la tenedora menos de la mitad del mismo, de forma que se entendiera que no realiza una actividad de gestión patrimonial y que, por lo tanto (según reza la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) se entendiese que lleva a cabo una actividad económica. La cuestión se plantearía entonces no respecto del acceso a la exención –que procedería en cuanto se cumplieren los restantes requisitos legales- sino de su ámbito objetivo o, mejor, de la determinación

de su importe. La exención podría alcanzar a la participación en la SIMCAV en dos casos:

- A) Cuando, de acuerdo con lo que prevé el último párrafo del artículo 75.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, su precio de adquisición no hubiese superado el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad siempre que provinieren de la realización de actividades empresariales o profesionales y con el límite de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez anteriores, y
- B) Cuando, de conformidad con la posibilidad contemplada en el artículo 6.3 del Real Decreto 1074/1999, pueda acreditarse su afectación a la actividad.

En conclusión y respondiendo a la cuestión planteada en el escrito de consulta, en los términos en que aparece descrita la participación de la Sociedad Limitada (matriz) en la SIMCAV no procederá la aplicación de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

*** Fecha:** 11 de diciembre de 2000

*** Cuestión planteada:** Empresa familiar de inversiones titular de una Sociedad de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (SIMCAV) que plantea, a efectos del mantenimiento de la exención en el Impuesto sobre el patrimonio de sus accionistas, si la inversión del activo patrimonial restante ha de materializarse en actividades inmobiliarias o puede ser de "tipo bolsa o especulativa".

*** Contestación:** Como es obvio, esta Dirección General no puede asesorar a entidad alguna sobre el tipo de inversión a realizar, sea cual sea el propósito de la misma. No obstante y dado que, según resulta del escrito de consulta, se pretende mantener la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio que, según se afirma, corresponde a los accionistas de la entidad –requisito necesario aunque no suficiente para la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- cabe informar al sujeto pasivo de los criterios interpretativos que se sostienen respecto del alcance objetivo del requisito cuyo cumplimiento subyace en la cuestión planteada: que la entidad de que se trate no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o mobiliario.

La letra a) del artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio –y en idénticos términos el artículo 5.1.a) del R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre, en redacción por R.D. 25/2000, de 14 de enero- establece, como una de las condiciones precisas para el disfrute de la exención en el impuesto patrimonial de las participaciones en entidades,

“a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad empresarial cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.”

Por su parte, la letra b) del mismo artículo y apartado de la Ley 19/1991 establece que, para los casos en que la entidad revista forma societaria, no han de concurrir los supuestos establecidos en el artículo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que se acaba de citar, salvo una excepción que no viene al caso.

El artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades atribuye la condición de sociedades transparentes a aquéllas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y a las sociedades de mera tenencia de bienes –definidas éstas por la circunstancia de la no afectación mayoritaria de su activo a actividades económicas conforme a la ley del I.R.P.F.- cuando en unas u otras se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: a) que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar, con el alcance que se da a esta expresión en el propio precepto o b) que más del 50% del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

Tres párrafos después, el apartado 1 del citado artículo 75 establece lo siguiente:

“No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias*
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.*
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.*
- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en alguna de las dos siguientes.”*

En una primera hipótesis en la que la entidad consultante (Sociedad Holding, en adelante) tuviese su activo constituido de forma mayoritaria por participaciones en una Sociedad de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (SIMCAV) y en un porcentaje minoritario en una actividad inmobiliaria calificable como económica o en participaciones superiores el porcentaje exigido del 5% en entidades que realizasen actividades empresariales, la Sociedad Holding podría encontrarse o no en régimen de transparencia. La primera situación se produciría si se cumplen los requisitos adicionales que contempla el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; en tal caso, las participaciones en la Holding no podrían acceder a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque la Sociedad no resultare transparente, en cuanto sociedad de cartera habría de entenderse que tiene por objeto la gestión de un patrimonio mobiliario, por lo que, en definitiva, las participaciones en la misma tampoco podrán disfrutar del derecho a exención en el impuesto patrimonial.

De forma coherente con lo hasta aquí expuesto, el último párrafo del artículo 5.1 del R.D. 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, establece que “en ningún caso será de aplicación esta exención (la de participaciones en entidades) en instituciones de inversión colectiva”. Por las razones expuestas, las participaciones directas de los sujetos pasivos en estas instituciones, en sí mismas consideradas, quedan fuera del ámbito objetivo de la exención.

Situación distinta a la hasta ahora analizada sería aquélla en la que no obstante formar parte del activo de la sociedad matriz una participación en una SIMCAV ésta representase en el activo de la tenedora menos de la mitad del mismo, de forma que se entendiera que no realiza una actividad de gestión patrimonial y que, por lo tanto (según reza la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) se entendiese que lleva a cabo una actividad económica. La cuestión se plantearía entonces no

respecto del acceso a la exención –que procedería en cuanto se cumplieren los restantes requisitos legales- sino de su ámbito objetivo o extensión o, aun mejor, de la determinación de su importe. La exención podría alcanzar a la participación en la SIMCAV en dos casos:

A) Cuando, de acuerdo con lo que prevé el último párrafo de la letra a) del artículo 75.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, su precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad siempre que provinieren de la realización de actividades empresariales o profesionales y con el límite de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez anteriores, y

B) Cuando, de conformidad con la posibilidad contemplada en el artículo 6.3 del Real Decreto 1074/1999, pueda acreditarse su afectación a la actividad.

*** Fecha:** 10 de mayo de 2001

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurren las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

*** Cuestión planteada:** Se consulta si, en relación a la exención prevista en la legislación del Impuesto para determinadas participaciones en el capital de entidades y, en concreto, para el cálculo del porcentaje mínimo exigido de participación al sujeto pasivo, deben tomarse en consideración las acciones sin voto, las acciones propias que una Sociedad tenga en autocartera y las acciones que un grupo familiar tenga en Sociedades patrimoniales constituidas exclusivamente por miembros de dicho grupo.

*** Contestación:** En la redacción que el artículo 7 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, atribuye, con efectos desde 1 de enero de 1997, al número Dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la exención en el Impuesto por la titularidad de determinadas participaciones en entidades queda condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos, los cuales habían sido objeto de precisión reglamentaria en los artículos 4 y siguientes del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, precepto que, de antemano, advierte que

"a estos efectos se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad".

En el escrito de consulta se plantea una triple cuestión respecto del alcance objetivo del requisito de participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad, previsto en la letra c) del artículo 4, Octavo.Dos de la Ley 19/1991, letra que, conforme a la nueva redacción por la citada ley 13/1996, establece:

"c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su

cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción."

Se aborda, a continuación, la respuesta a las preguntas que, en relación a dicho precepto, se suscitan en el escrito de consulta.

1.- Procedencia de computar en la cifra del capital social el importe de las acciones que no tienen derecho a voto.

Una de las innovaciones más importantes del régimen de las acciones en el Real Decreto Legislativo 1564/89, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, es la admisión de las acciones sin voto.

Como es sabido y así resulta de su régimen legal, se trata de acciones que no atribuyen a su titular el derecho a votar en las Juntas de Accionistas (si bien no existe una privación absoluta de ese derecho, al admitirse en supuestos, p.ej., de modificaciones estatutarias que afecten directa o indirectamente a sus derechos), pero que, a cambio, otorgan el derecho a determinadas ventajas patrimoniales (dividendo anual preferente, trato preferente en supuestos de reducción del capital por pérdidas o en la cuota de liquidación social).

Que tales acciones sufran restricciones en sus derechos políticos y no se tengan en cuenta para determinar el quórum de constitución de las Juntas Generales ni para la votación, no empece a que se integren plenamente en el capital social, respecto del cual se establecen en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio los correspondientes porcentajes de participación. El requisito de gestión, mencionado en el escrito de consulta, referido al ejercicio de funciones de dirección remuneradas en la entidad (letra d) se predica de la entidad en sí misma considerada.

De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo considera que las acciones sin voto deben computarse, como las acciones ordinarias, a efectos del cálculo de la exención que establece el artículo 4 .Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

2.- Procedencia de computar en la cifra del capital social el importe de las acciones propias que la Sociedad tenga en autocartera.

Se hace preciso examinar, en relación a este punto, la naturaleza económica y jurídica de tales acciones para constatar su incidencia, ya en esa cifra jurídica y de responsabilidad ante los acreedores sociales que es el Capital Social, ya en la cuantía de la masa patrimonial en la que participa el sujeto pasivo.

Frente a una genérica prohibición de los negocios sobre las propias acciones contenida en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/89, de 22 de diciembre (en adelante, T.R.L.S.A), su artículo 75 determina las condiciones para la adquisición derivativa lícita de las propias acciones y el artículo 77 los casos especiales -fundamentalmente, para amortización inmediata y reducción del capital- en que la Sociedad puede integrar su autocartera sin sujetarse a tal condicionado.

Tanto en los supuestos del artículo 75 como en los del 77, la disciplina de dichas acciones, en tanto se mantengan en la autocartera, es la misma. En esencia, quedan en suspenso los derechos políticos; los de carácter económico, con la salvedad del derecho a la asignación gratuita de nuevas acciones, se atribuyen

proporcionalmente al resto de las acciones (art. 79.1 del T.R.L.S.A.); por tanto, la adquisición de las propias acciones no supone la extinción de los derechos que incorporan sino que, yacientes, subsisten mientras permanezcan en poder de la sociedad. En cualquier caso, resulta ya claro que al suspenderse el ejercicio del derecho de voto que les corresponde, se modifican las participaciones de los socios en cuanto a la formación de la voluntad social, pues disminuirá la participación en el capital social necesaria para alcanzar el poder de decisión en la Junta.

Desde una perspectiva económica, el hecho de la adquisición de acciones propias significa que la Sociedad entrega dinero por sus propias acciones, minora el "Capital" vivo de la entidad. Por ello, no cabe duda de que esta operación comporta una minoración de fondos propios. Así lo refrenda el Plan General de Contabilidad (P.G.C), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, cuando entre las normas de elaboración de las cuentas anuales relativas al balance, señala (en solución referida sólo a uno de los supuestos previstos en el artículo 77 del T.R.L.S.A, pero que parece poder predicarse de los restantes) que

"o) Cuando se posean acciones propias, pendientes de amortización, adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General, se creará el epígrafe A.VIII del pasivo, con la denominación de "Acciones propias para reducción de capital". Este epígrafe, que tendrá siempre signo negativo, minorará el importe de los fondos propios".

En análogo sentido, la Resolución de 20 de diciembre de 1.996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si bien refiriéndose a los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades, considera que

"las acciones o participaciones propias" que figuran en el activo del balance representan el valor contable de las acciones o participaciones adquiridas a antiguos socios, que a través de la venta de las mismas se han separado de la sociedad. Estas partidas reflejan la parte del "patrimonio contable" que ha sido entregado a los antiguos socios como previo en la venta de sus acciones o participaciones, por lo que minorarán el valor patrimonial de la sociedad."

Todo lo anterior permite concluir que, como consecuencia de la autocartera de acciones propias, la masa patrimonial se ha reducido y, consiguientemente, sufrirá modificación la participación que tenga sobre el mismo el sujeto pasivo, sin que, a nuestro juicio, esa conclusión quede contradicha por el hecho de que el artículo 79.2 del T.R.L.S.A establezca que "las acciones propias se computarán en el capital a efectos de calcular las cuotas necesarias para la constitución y adopción de acuerdos en la Junta", precepto que atiende a una cuestión como es la formación de la voluntad social, distinta a la que ahora nos ocupa.

Por todo lo expuesto y llegando, por tanto, a una conclusión contraria a la adoptada a propósito de las acciones sin voto, no se deberán tomar en cuenta las acciones propias poseídas en autocartera por la Sociedad a efectos de determinar el porcentaje de participación que tiene el sujeto pasivo en el capital de la entidad, en cuanto requisito para el disfrute de la exención prevista en el número Dos del apartado Octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.- Procedencia de computar en la cifra del capital social el importe de las acciones que el grupo familiar que se considera, a efectos de la exención, tiene en Sociedades patrimoniales constituidas única y exclusivamente por miembros de dicho grupo.

La imputación en la renta de los socios de los resultados obtenidos por Sociedades transparentes -como es el caso de Sociedades de mera tenencia de bienes como las patrimoniales a que se refiere el escrito de consulta- no lleva consigo (ni la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio prevé) una "transparencia de la titularidad" de acciones de una entidad jurídica formalmente constituida. Obsérvese, a ese respecto, que la participación de los miembros del grupo familiar en tales Sociedades patrimoniales no podría disfrutar de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, precisamente por tratarse de Sociedades en las que concurren los supuestos previstos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (letra b) del artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, en su nueva redacción por Ley 13/1996).

En consecuencia, las acciones que el grupo familiar tenga en tales Sociedades transparentes no deberán computarse a efectos del cálculo del porcentaje de capital de que dispongan en la Sociedad en cuyo capital participan directamente.

** Fecha: 2 de junio de 1997*

Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

** Descripción sucinta de los hechos: Sujeto pasivo titular de participaciones en una entidad "X" cuyo activo está integrado, en un 60%, por participaciones en entidad "Y" que realiza actividad comercial y en un 40% por participaciones en entidad "Z", cuyo activo está integrado, a partes iguales, por Fondos de Inversión e inmuebles arrendados sin que se reúnan las condiciones para la calificación como actividad económica conforme al artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.*

** Cuestión planteada: Si, al ser "X" una entidad no transparente y no serlo tampoco "Z" por tener como socio único una persona jurídica no transparente, puede sostenerse que los socios de "X" tienen derecho a la exención del 100% del valor de la entidad en la que participan. Asimismo, aplicabilidad de la reducción del 95% del valor en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por una eventual adquisición "mortis causa".*

** Contestación: En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:*

El supuesto que plantea el escrito de consulta puede exponerse en los términos siguientes: una entidad "X, S.L.", de titularidad del sujeto pasivo y de familiares que con él integran un "grupo de parentesco" a los efectos de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, tiene un 60% de su activo constituido por participaciones en una entidad "Y, S.L." (que ejerce una actividad comercial) y el 40% restante en una compañía "Z,, S.L." cuyo patrimonio está integrado por cuatro viviendas y un local arrendados y, en un 50%, por fondos de inversión obtenidos por sucesivas ampliaciones de capital. Esta última entidad no dispone ni de personal contratado ni local comercial ya que se espera que la gestión la lleve la sociedad "X", cuyas participaciones representan,

respectivamente, el 30 y 100% del capital de "Y" y "Z". Uno de los socios de la sociedad matriz X percibe todas sus remuneraciones por el ejercicio de funciones directivas en dicha entidad, la cual gestiona la actividad de las compañías filiales.

A la vista de la situación descrita, el escrito de consulta, al considerar no computables como valores, conforme al párrafo 7 del artículo 75.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (L.I.S.), al que se remite el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aquellos que otorguen, al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, estima que la entidad matriz "X" no será transparente y, al no serlo, tampoco lo será la entidad "Z", habida cuenta que el apartado Dos del mencionado artículo 75 establece que cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal (caso de "Z", cuyo único socio es "A", no transparente) la sociedad afectada tampoco tendrá tal consideración. En consecuencia y siguiendo esa línea argumental el 100% de las participaciones propiedad de "X" no podrían considerarse valores, por lo que, considerando afectas a la actividad económica tanto las participaciones de las otras dos entidades con arreglo al artículo 6 del Real Decreto 1074/1999, de 5 de noviembre, los socios de la entidad matriz gozarían de exención en el impuesto patrimonial sobre un 100% de su valor, primer extremo que se pretende confirmar.

Esta Dirección General considera que con independencia de que la entidad "Z" sea o no transparente, lo cierto es que las viviendas y local que integran la mitad de su activo no reúnen los requisitos establecidos para constituir una actividad económica conforme al artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, por lo que al no poder considerarse tales inmuebles afectos a una actividad de esa naturaleza constituyen una mera tenencia de bienes. Por otro lado y en relación al restante 50%, integrado por participaciones en Fondos de Inversión, este Centro Directivo tiene declarado (p.ej. en consultas de 22 de noviembre y 11 de diciembre de 2000) que no puede aceptarse la exclusión de las participaciones superiores al 5% de los derechos de voto en Sociedades de Inversión Mobiliaria de Capital Variable (criterio que sería extensible a los restantes supuestos de Instituciones de Inversión Colectiva, como los Fondos de Inversión) y ello porque están comprendidas en el supuesto de excepción de la letra a) del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al estar más de la mitad de su activo constituido por valores. Por consiguiente, el activo de la entidad "Z" estaría constituido, a partes iguales, por bienes y valores que en ningún caso quedan afectos al ejercicio de actividades económicas.

Es obvio, por otra parte, que una interpretación finalista de dicha exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, tal y como resulta con toda nitidez tanto de la propia Ley como de su desarrollo reglamentario constituido por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, conduce a entenderla aplicable a los bienes y derechos sólo en la medida en que estén afectos a la actividad económica. Son cosas distintas el derecho a la exención de las participaciones y el importe o cuantía exento, que sólo debe ser del 100% de su valor cuando los activos afectos signifiquen el 100% del patrimonio neto de la entidad y ello con independencia de que exista o no una estructura "holding". De lo contrario, se produciría un tratamiento distinto según que la actividad se realizara directamente por una persona física o por una sociedad mercantil cuyas acciones fueran propiedad, directa o indirectamente, de esa misma persona física, lo que no es aceptable desde una perspectiva de lógica tributaria.

Esa proporcionalidad a que nos venimos refiriendo viene contenido, tal y como antes se apuntó, en la propia Ley del Impuesto y en el artículo 6.1 del R.D. 1704/1999 en el que, reiterándose el texto de la norma contenida en el artículo 4.Octavo.Dos de aquélla, se establece que la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones "...en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad".

Criterio de proporcionalidad que expresa este Centro Directivo en contestación a consulta con fecha 3 de julio de 2001, si bien referida al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al afirmar que:

"...aunque no resulte expresamente establecido así en la legislación reguladora de la exención, presumiblemente por ser innecesario advertirlo, el mecanismo favorecedor de la transmisión generacional de actividades económicas y participaciones implica que la reducción en la base imponible de las adquisiciones "mortis causa" e "inter vivos" se subordina a la previa y necesaria condición de que tales elementos patrimoniales estén exentos en el impuesto patrimonial y en tanto en cuanto dichos elementos gocen de la exención. Lo contrario, significaría admitir el absurdo de que los donatarios de una persona titular del 15% de acciones o participaciones en el capital de una entidad pero con un importe de la exención patrimonial ínfimo por razón de la proporción existente entre activos afectos y patrimonio neto, pudieran beneficiarse de una reducción en el impuesto sucesorio del 95% del valor real de unas o de otras, en importe muy superior al total exento.

En consecuencia, atendiendo a razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que hecho referencia, así como de justicia tributaria, el porcentaje de reducción habrá de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, que en el caso del escrito de consulta serían las participaciones en el capital social de las diversas entidades."

Por todo lo expuesto y dando contestación a la primera pregunta que se formula, en el supuesto descrito en el escrito de consulta los socios de la entidad matriz X no gozan de exención en el 100% del valor de dicha entidad sino en la medida en que las participaciones que integran su activo estén afectas al ejercicio de una actividad económica, lo que sucedería exclusivamente con las correspondientes a la entidad "Y".

Por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar por parte del cónyuge o hijos la reducción del 95% del valor de las participaciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que de la consulta se desprende que se trata de aplicar reducciones de la base imponible establecidas por la Comunidad Autónoma de Cataluña, corresponde a la Administración tributaria de dicha Comunidad la interpretación de las normas dictadas en el ejercicio de sus competencias.

*** Fecha:** 27 de mayo de 2002

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final de el párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CAPITULO III Normas comunes

Artículo 7. Sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.

En el supuesto de menores de edad o incapacitados que sean titulares de los elementos patrimoniales o de las participaciones en entidades, los requisitos exigidos en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 3 y la condición de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en una entidad, establecida en el párrafo d) del apartado 1 del artículo 5, se considerarán cumplidos cuando se ajusten a los mismos sus representantes legales.

Artículo 8. Momento al que se refieren los requisitos y condiciones.

Los requisitos y condiciones para que resulte de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, habrán de referirse al momento en el que se produzca el devengo de este Impuesto.

Artículo 9 Obligaciones formales.

Los sujetos pasivos deberán hacer constar en su declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los bienes, derechos y deudas, así como su valor, correspondientes a las actividades económicas, del mismo modo que las participaciones y la parte del valor de las mismas que, en uno y otro caso, queden exentos de acuerdo con el apartado Octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

** Cuestión planteada: Forma de declarar bienes inmuebles que estén exentos por su afectación a una actividad empresarial.*

** Contestación: El artículo 9 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, establece que:*

“Los sujetos pasivos deberán hacer constar en su declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los bienes, derechos y deudas, así como su valor, correspondientes a las actividades económicas, del mismo modo que las participaciones y la parte del valor de las mismas que, en uno y otro caso, queden exentos de acuerdo con el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.”

En el supuesto del escrito de consulta, es decir, de inmuebles afectos a una actividad empresarial que resulte exenta conforme a lo previsto en el artículo 4.Octavo.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio y el Real Decreto antes citado, su declaración habrá de hacerse por su “valor” que, con arreglo al artículo 10 de la Ley –al que se remite, tratándose de inmuebles afectos a actividades empresariales, el segundo párrafo del artículo 11- no es otro que el mayor entre los tres siguientes: el valor catastral, el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

En consecuencia, la declaración de los bienes inmuebles afectos habrá de realizarse por el valor que resulte procedente, aunque ese valor, junto con el de los demás bienes, derechos y deudas afectos a la actividad, no se computará a efectos de determinar la base imponible por el impuesto.

** Fecha: 21 de febrero de 2000*

DISPOSICIÓN DEROGATORIA ÚNICA. Derogación normativa.

Queda derogado el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

DISPOSICIÓN FINAL PRIMERA. Habilitación normativa.

Por el Ministro de Economía y Hacienda podrán dictarse las disposiciones complementarias que sean necesarias para el cumplimiento de lo dispuesto en el presente Real Decreto.

DISPOSICIÓN FINAL SEGUNDA. Entrada en vigor.

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

LEY 29/1987, DE 18 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

(Boletín Oficial del Estado de 19 de diciembre)

EXPOSICION DE MOTIVOS

I

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente.

El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de cincuenta millones de pesetas. Además, como luego se indicará, se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación, como la que dispone la acumulación de las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria, que refuerzan el carácter redistribuidor del tributo, al mismo tiempo que contribuyen a mantener la justicia del gravamen.

Se ha procurado la armonía con los demás tributos que integran la imposición directa, especialmente con el Impuesto sobre el Patrimonio al que la Ley se remite en materias como la de presunciones de titularidad, deudas del causante y fijación del valor del ajuar doméstico. En cambio, en la valoración de los bienes y derechos transmitidos, a efectos de la fijación de la base imponible, se sigue el criterio tradicional del valor real, que estimado en principio por los interesados, es comprobado por la Administración.

II

Entre las reformas que se introducen por la presente Ley son de destacar las siguientes:

1. Una mayor precisión en la definición del hecho imponible, en el que se incluyen, aparte de las propias adquisiciones mortis causa, las que se produzcan por actos inter vivos, respondiendo así a la índole del tributo, que va a recaer sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas; con ello se consigue superar la normativa anterior, que sujetaba las donaciones a un Impuesto distinto del General sobre las Sucesiones, aunque se aplicaran las tarifas de este último a la hora de determinar la deuda tributaria; situación que cambió, transitoriamente, la Ley 32/1980, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados a la espera de la regulación definitiva que estableciese el anunciado Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones. La mención específica de las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida contribuye a esclarecer el marco impositivo, ya que en la legislación hasta ahora vigente sólo por vía de deducción, (obtenida de los actos exentos y bonificados, principalmente) se desprendía la sujeción de las referidas adquisiciones.

2. En orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este Impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con respecto al general queda así resaltado.

3. El ámbito territorial del Impuesto experimenta, asimismo, una importante innovación, al quedar modificado el criterio para la aplicación de la legislación fiscal española; en efecto, la referencia a la nacionalidad se sustituye por la residencia efectiva, con lo que se consigue no sólo una adaptación a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria para los impuestos que tengan naturaleza personal, sino también un entronque, sin duda necesario, con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición.

4. La tendencia a la personalización del tributo tiene su principal manifestación en la supresión de exenciones. Al quedar al margen del tributo los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas jurídicas, quedan sin sentido las exenciones contenidas en la normativa hasta ahora vigente en favor de las mismas, pero también se eliminan las demás exenciones objetivas que serían aplicables a las personas físicas (con la única excepción que supone el mantenimiento de los beneficios que la vigente legislación establece en favor de la explotación familiar agraria), por entender que no encajan bien en la nueva ordenación del Impuesto.

5. En la regulación de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, la Ley impone a los interesados la obligación de consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a los bienes y derechos adquiridos, pero reserva a la Administración la facultad de comprobar ese valor por los medios generales a que se refiere el artículo 52 de la Ley General Tributaria. Se sigue con ello el criterio tradicional de que la base imponible en el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones está constituida por el valor real de los bienes y derechos, por lo que se deducen las cargas y deudas que minoran ese valor. Por otra parte, se aprovechan los cambios en la titularidad de los bienes para actualizar la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio y, en consecuencia, el valor que se obtenga de la comprobación se declara aplicable en el mismo para efectos de la liquidación a girar a cargo de los adquirentes.

6. Es la tarifa del Impuesto lo que, sin duda, ofrece mayor novedad, por haberse plasmado en ella importantes avances de la técnica tributaria para conseguir la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este Impuesto. Se eliminan, en primer lugar, los defectos de las anteriores tarifas, que no permitían obtener una auténtica progresividad; en segundo lugar y respondiendo a la necesidad de perfeccionar la escala de tributación, desaparecen determinadas reglas que conducían a un desigual reparto del gravamen, como la que establecía un recargo en las sucesiones abintestato en favor de los parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante y la que disponía la aplicación de un gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas que excedieran de 60.101,21 euros (10.000.000 de pesetas).

Pero la novedad fundamental de la Ley consiste en el establecimiento de una tarifa única, con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable, que sustituye las siete existentes anteriormente. Con el fin de lograr una primera progresividad, adaptada a la actual estructura económica de la sociedad española, los primeros diez escalones de la tarifa están constituidos por tramos de base de 6.010,12 euros (1.000.000 de pesetas) cada uno, a los que se aplican tipos que crecen muy moderadamente, lo que beneficiará a los sujetos pasivos que adquieran incrementos de patrimonio de menor cuantía económica. Para acentuar, después, la progresividad que resulta de la simple aplicación de la tarifa y adaptarla, según el criterio tradicional, al grado de parentesco, la Ley dispone la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los grupos que establece. Sólo cuando el patrimonio preexistente del adquirente es de cierta importancia, el coeficiente se incrementa ligeramente.

Novedad también, y de importante significación en la ordenación del tributo, es el establecimiento, cuando se trata de adquisiciones mortis causa, de unos mínimos exentos de considerable importancia, que se estructuran en forma de reducciones de la base imponible y que se modulan en función de los grupos de parientes que se indican, si bien cuando se trata de descendientes menores de veintiún años, se tiene en cuenta la menor edad del adquirente para incrementar la reducción, por entender que la ley debe tener en cuenta las situaciones de mayor desamparo económico.

Por lo demás, y como es obvio, la Ley equipara las diversas especies de filiación, acomodándose a lo dispuesto en el artículo 39 de la Constitución y en la Ley 11/1981, de 13 de mayo.

7. La Ley dedica un capítulo a la gestión del Impuesto, en el que se contienen normas generales sobre liquidación y pago del tributo. Como novedad, y con independencia de limitar las competencias en materia de liquidación a las oficinas de la Hacienda estatal o de las Comunidades Autónomas, se prevé la posibilidad de implantar, con carácter general o particular, el régimen de autoliquidación y se contemplan de modo especial casos en los que será posible practicar liquidaciones parciales provisionales a cuenta de las definitivas que deban girarse en su momento.

Atención especial se dedica a las normas sobre plazos para el pago del Impuesto y, en su caso, sobre su aplazamiento o fraccionamiento. Siguiendo una tendencia ya iniciada, se unifican los plazos para el ingreso con los generales establecidos en el Reglamento de Recaudación, aunque se prevé la posibilidad de que con la implantación del régimen de autoliquidación se puedan establecer plazos especiales para la presentación de la declaración-liquidación.

En materia de aplazamiento y fraccionamiento de pago, la Ley dispone expresamente que puedan aplicarse las normas generales del Reglamento de Recaudación, pero sin perjuicio de ello recoge los dos supuestos tradicionales de aplazamiento y fraccionamiento de pago concedidos por las Oficinas Liquidadoras, y como novedad establece un sistema que tiende a facilitar el pago del tributo en los casos de transmisión de empresas familiares o de transmisión por herencia de la vivienda habitual del causante.

8. La presente Ley ha procurado recoger aquellas materias que específicamente afectan al Impuesto, remitiéndose a la Ley General Tributaria, al objeto de procurar un tratamiento homogéneo de los componentes de la deuda tributaria comunes a la mayoría de los impuestos integrantes del sistema fiscal.

III

Por último, queda por indicar que la Ley pretende contener la regulación jurídica básica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, abarcando aquellas materias incluidas en el ámbito de la reserva de Ley a que hace referencia el artículo 10 de la Ley General Tributaria, es decir, los elementos esenciales del tributo y los que afectan a la cuantía de la deuda, remitiendo su desarrollo reglamentario al Gobierno, que, con la garantía que supone la intervención del Consejo de Estado, elaborará un texto en el que se regulen con mayor detalle las distintas situaciones que pueda plantear la aplicación de la Ley.

CAPITULO PRIMERO Disposiciones generales

Artículo 1. Naturaleza y objeto

El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.

Artículo 2. Ambito Territorial

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio económicos vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

** Descripción sucinta de los hechos: En una disposición testamentaria otorgada al amparo de la Compilación del Derecho Civil-Foral de Navarra, el causante reconoce en favor del cónyuge sobreviviente el usufructo universal*

sobre los bienes de su herencia, en principio con carácter vitalicio, al mismo tiempo que le nombra fiduciario-comisario para distribuir a su prudente arbitrio, la herencia del testador ente los hijos y nietos del causante, pudiendo designar herederos, señalar dotaciones y disponer legados en el plazo máximo de quince años desde la muerte del testador de tal modo que los bienes y derechos que el sobreviviente no hubiese atribuido en dicho plazo pasarían en calidad de nudo propietario a partes iguales a los hijos del causante.

*** Cuestión planteada:** *Cuál será el criterio para practicar la liquidación a cargo de los hijos, cuando dentro del plazo de los seis meses siguiente al fallecimiento se presente el documento conteniendo el inventario de bienes con su valor y el que corresponde al usufructo vitalicio de la viuda.*

*** Contestación:** *No puede establecer un criterio general sobre la manera de liquidar el Impuesto sobre el documento de referencia, debiendo estar a su contenido y a las estipulaciones y cláusulas que en el mismo se contengan.*

En principio hay que entender que procede practicar liquidación a cargo del cónyuge sobreviviente por la adquisición del usufructo de los bienes que integran la herencia del causante aplicando las normas generales establecidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En lo relativo a la adquisición de la nuda propiedad, se estima procedente la práctica de liquidación provisional a cargo de cada hijo sobre la base imponible que resulte de dividir su valor entre todos por partes iguales.

En el supuesto de que el sobreviviente dejase transcurrir el plazo marcado sin hacer uso de la facultad que le confiere el testador de distribuir los bienes de la herencia, a su fallecimiento se practicaría liquidación por la consolidación del pleno dominio, aplicando también las normas generales del Impuesto.

En el supuesto de que el sobreviviente hiciese uso de la facultad conferida, una vez que la distribución fuese firme procedería rectificar las liquidaciones provisionales practicadas a cargo de los nudo propietarios para ajustarlas a lo dispuesto por el cónyuge sobreviviente, girándose liquidaciones complementarias o procediendo a la devolución de lo ingresado de más, según los casos. Al fallecimiento del cónyuge sobreviviente se practicarán las correspondiente liquidaciones con la consolidación del pleno dominio en los nudo propietarios.

Por último, se indica que a juicio de este Centro, las tarifas aplicables a la consolidación del pleno dominio serían, en cualquiera de los casos expuestos, las vigentes al tiempo del fallecimiento del causante.

*** Fecha :** 3 de abril de 1991.

***Descripción sucinta de los hechos:** *Un nacional español cuya residencia habitual está situada en territorio francés fallece, incluyéndose en la masa hereditaria una cuenta bancaria situada en España.*

***Cuestión planteada:** *Los herederos, residentes habituales en territorio no español, desconocen si deben pagar el impuesto en España en cuanto a la cuenta bancaria situada en España.*

*** Contestación:** *En España, la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está contenida en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y en el Reglamento del Impuesto contenido en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.*

Según esta normativa, en las adquisiciones mortis causa tiene la consideración de sujeto pasivo cada uno de los causahabientes siempre que tengan la condición de personas físicas, pudiendo quedar obligados ante la Hacienda Pública española, bien por obligación personal o bien por obligación real.

La tributación por obligación real se origina en aquellos casos en que el contribuyente – es decir, el heredero, legatario o en general el adquirente por título sucesorio- no tiene su residencia habitual en territorio español, señalando el artículo 7 de la Ley 29/1987 que la tributación en España se limita a la adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. La posible doble tributación que puede generarse se corrige a través de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 23 de esta norma.

No obstante, el artículo 2.1 de la Ley 29/1987 señala que la normativa española se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de modo que existiendo Tratado Internacional éste se aplica preferentemente sobre la Ley española del Impuesto.

En cuanto a los causahabientes cuya residencia habitual esté situada en territorio francés, existe un Convenio de 8 de enero de 1963 entre España y Francia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa en materia de Impuestos sobre las Herencias.

En el artículo 29 de este Convenio se señala que su finalidad es evitar la doble imposición que puede producirse al fallecimiento de una persona residente en uno de los dos Estados contratantes, por la exacción simultánea de los impuestos españoles y franceses sobre las herencias.

El artículo 34 del Convenio señala que los bienes incorporales de la herencia –entre los cuales se encuentran los valores mobiliarios y los demás créditos, entre ellos cuentas bancarias-, siempre que no estén afectos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, sólo se someterán a los impuestos sobre herencias en el Estado en que el causante fuera residente en el momento de la muerte.

En definitiva, en relación a los causahabientes cuya residencia habitual esté radicada en territorio francés y en cuanto a la adquisición de una cuenta bancaria radicada en España cuya titularidad corresponde a un causante residente habitual en Francia, sólo resulta posible su gravamen por la Hacienda Pública francesa.

Este criterio supone un cambio respecto del parecer mantenido por este Centro Directivo desde la consulta de 12-02-1990, al haberse apreciado la necesidad de diferenciar entre la titularidad sobre unas sumas de dinero y ese mismo dinero depositado en una cuenta bancaria, dado que en el primer caso existe un derecho de propiedad sobre un bien mueble corporal y en el segundo un derecho de crédito de un depositante sobre una Entidad Financiera.

No obstante, debe destacarse que los causahabientes cuya residencia habitual esté situada en países con los cuales no exista un Convenio de doble imposición en materia de Impuestos sobre las herencias, deben tributar en España por obligación real en cuanto a su participación hereditaria en los bienes y derechos que integran la masa hereditaria y que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

** Fecha: 4 de julio de 2001*

2. La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

CAPITULO II Hecho imponible

Artículo 3. Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible:

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

** Cuestión planteada: Si las pensiones y subsidios devengados y no percibidos por el causante forman parte del caudal relicto.*

** Contestación: Las prestaciones indicadas forman parte del caudal hereditario del causante, su adquisición por los respectivos causahabientes ha de estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a tenor de lo dispuesto en la letra a) del artículo 3º. No obstante, habrá que matizar que la conclusión anterior estará en función del estado del causante a su fallecimiento (casado, soltero o viudo) y, en su caso, del régimen económico del matrimonio, ya que si el fallecido permanecía casado y el régimen del matrimonio era el de gananciales, o cualquier otro análogo, habría que determinar previamente la naturaleza atribuible a los importes pendientes de percibir ya que de corresponderles la calificación de gananciales o comunes solo la mitad correspondería a la herencia del causante, siendo la otra mitad del sobreviviente y quedando excluida de su integración en el caudal hereditario y, por consiguiente, no sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Por lo tanto se puede concluir, que las cantidades que en concepto de haberes pasivos dejen devengadas y no percibidas a su fallecimiento los empleados y funcionarios jubilados y que no correspondan al cónyuge sobreviviente como consecuencia del régimen económico de la sociedad conyugal, forman parte del haber hereditario del fallecido y su adquisición por sus causahabientes está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las condiciones generales, no existiendo en la normativa vigente, a diferencia de la anterior, ningún beneficio aplicable con motivo de la liquidación del impuesto.

No obstante, con el fin de adelantar el cobro de estas cantidades, podrán utilizarse las liquidaciones parciales a cuenta, en los términos que se establecen en los artículos 78 y 89 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** Fecha: 7 de junio de 1989.*

*** Descripción sucinta de los hechos:** Con fecha 1 de agosto de 1990 fallece uno de los cónyuges, presentando la correspondiente autoliquidación el 10 de octubre.

Con posterioridad, en mayo de 1991, la empresa en que trabajaba el esposo procedió a entregar a la viuda una cantidad en concepto de gratificación a su esposo como consecuencia de la extinción de los contratos de trabajo de la casi totalidad de la plantilla de la empresa, de la que detrajo la cantidad correspondiente en concepto de retención del IRPF.

La citada cantidad no fue incluida, por motivos de fecha, en la declaración de herencia del esposo.

*** Cuestión planteada:** Sujeción de la cantidad recibida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*** Contestación:** Que sin perjuicio de lo que al respecto puedan establecer los artículos 8, e) y 10 del Real Decreto 2384/81, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que del propio escrito no se dan datos suficientes para poder analizar el término gratificación y si tiene o no el carácter de indemnización, parece sin embargo evidente la sujeción de la referida cantidad al pago del IRPF, con fundamento a que parece ser una remuneración que, directa o indirectamente, deriva del contrato de trabajo que ligaba al fallecido con su empleo.

Que con independencia de lo anterior, a la vista de los datos que figuran en el escrito recibido, también parece procedente que la adquisición de la citada cantidad por los herederos del fallecido deba tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la misma razón de que deben tributar por éste último impuesto las cantidades que en concepto de remuneración de trabajo personal deje una persona a su fallecimiento devengadas y no percibidas, no obstante haber sido objeto de retención por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En consecuencia, deberá procederse a presentar la correspondiente declaración complementaria por el Impuesto sobre Sucesiones.

*** Fecha:** 13 de abril de 1992.

*** Descripción sucinta de los hechos:** Una persona recibe una indemnización por despido exenta en el IRPF, falleciendo a los pocos días de su percepción.

*** Cuestión planteada:** Si el importe de la indemnización debe incluirse en la base imponible del IsyD

*** Contestación:** El Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE 16-11-91) que contiene el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala en el artículo 4 que en ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el

mismo sentido, el artículo 6.4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, señala en el artículo 6.4 que no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por ello, en cada caso concreto deberá determinarse si la obtención de una renta queda sujeta a tributación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resultando posible en caso negativo gravarla a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, no es ésta la situación planteada en la presente consulta sino que de la descripción de los hechos resulta que se originan dos hechos impositivos diferenciados cuya tributación debe efectuarse con carácter independiente. Según el artículo 28 de la Ley 230/1963, General Tributaria, de 20 de diciembre, el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En relación a la indemnización por despido o cese del trabajador se origina la sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin perjuicio de que la cantidad percibida se beneficie de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

El importe en metálico percibido o incluso el mero derecho a la percepción de la indemnización, se incorpora al patrimonio del beneficiario, de modo que si éste fallece se origina un hecho imponible diferenciado del primero quedando sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a título de "adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio", siendo el sujeto pasivo cada uno de los causahabientes que deberá integrar en su base imponible el valor neto de su adquisición individual, definida como el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas y deudas deducibles.

En definitiva, cada uno de los causahabientes deberá integrar en su base imponible la parte proporcional de la masa hereditaria correspondiente a la persona fallecida, incluida la indemnización en metálico percibida por el despido o cese, con independencia de que ésta haya quedado sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o bien sujeta y exenta, puesto que se trata de hechos impositivos independientes cuya tributación se efectúa por separado.

*** Fecha:** 18 de diciembre de 2001

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Tributación de las subvenciones concedidas por Organismo Oficiales a personas físicas.*

*** Cuestión planteada:** *Subvenciones otorgadas por la Junta de Andalucía a personas físicas ¿Están sujetas al Impuesto como donaciones?.*

*** Contestación:** *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas, pero*

no todos los incrementos gratuitos sino exclusivamente los que tengan como presupuesto uno de los configurados en el artículo 3, cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio; por donación o cualquier otro negocio jurídico o título gratuito o intervivos, o la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida.

La adquisición de bienes por título de subvención naturalmente, solo podría encajar en el segundo de los supuestos contemplados en el citado artículo 3º, dada su naturaleza gratuita e intervivos; por lo que se hace preciso examinar, si la subvención, a estos efectos, puede quedar equiparada a la donación, ya que como se desprende de los artículos 5º, 9º y 16º, entre otros, de la Ley, la equiparación y el negocio jurídico gratuito e inter-vivos, debe existir, al menos para que pueda hablarse de la existencia de sujeto pasivo y base imponible, y sin estos elementos el hecho imponible no puede surgir.

En esta dirección, hay que convenir que la equiparación exige que la adquisición de bienes en el favorecido tenga como causa el puro ánimo de liberalidad del transmitente, tal como se dispone para la donación en el artículo 618 del Código Civil, ánimo de liberalidad en consideración a un concreto sujeto determinado que no es propio de la figura de la subvención realizada por un ente público en favor de una persona física en la cual predominan características diferentes y obedece a motivaciones distintas de las que impulsan a realizar una donación en favor de otra.

Por todo lo dicho, se debe estimar que las subvenciones realizadas por la Junta de Andalucía a favor de personas físicas no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 26 de julio de 1988

*** Cuestión planteada:** *Si están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:*

- a) *La concesión de premios literarios.*
- b) *Las prestaciones asistenciales por fundaciones o asociaciones benéficas, y*
- c) *Los premios mediante combinaciones aleatorias con fines publicitarios.*

*** Contestación:** *Atendiendo a su objeto, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sólo puede gravar incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por las personas físicas cuando tengan su origen en la realización del presupuesto configurado por el artículo 3º de la Ley como hecho imponible. Los supuestos que se citan, por su propia naturaleza, no podrían encajar nunca en los que figuran en las letras a) y c) del mencionado precepto, por lo que la sujeción al impuesto sólo podría darse en el supuesto de que se pudieran incluir en la letra b) como negocios jurídicos a título gratuito e "inter vivos" equiparables a la donación.*

Por consiguiente para determinar si las adquisiciones de bienes y derechos realizados a consecuencia de las figuras que indica el escrito recibido están sujetas o no al Impuesto hay que calificar si el presupuesto de que proceden es equiparable a la donación como parece exigir la Ley. Y, por consiguiente, si la atribución realizada en los respectivos casos por el Estado,

Entes públicos territoriales, entidades sin finalidad de lucro, fundaciones y asociaciones benéficas y sociedades mercantiles responden al puro espíritu de liberalidad exigido por el artículo 618 del Código Civil para poder calificar una figura como donación.

Que parece claro que la concesión de los premios que se indican por los organismos y entidades citados no se hace por un puro espíritu de liberalidad individualizado hacia la persona del beneficiario, sino que responde, sobre todos a fines más generales que trascienden a la comunidad.

Del mismo modo, las prestaciones asistenciales por fundaciones y asociaciones benéficas, aún cuando beneficien más directamente a las personas que las reciben, responden a planes más o menos generales en cuya configuración no se tienen en cuenta inicialmente a personas concretas sino que es en el ejercicio de la propia acción asistencial cuando ésta se concentra en las que reúnan las características exigidas.

Que menores dudas puede ofrecer la no sujeción al impuesto de la tercera de las figuras que se citan ya que además de que el puro espíritu de liberalidad, parece incompatible con la finalidad perseguida por las sociedades mercantiles, parece claro que la atribución de premios mediante combinaciones aleatorias con fines publicitarios no responde al espíritu de pura liberalidad exigido para la donación, sino a los beneficios que la empresa espera obtener con la publicidad realizada.

Que, naturalmente, los criterios que se exponen corresponden a una interpretación de las situaciones generales que suelen plantearse con motivo de atribuciones que tienen su origen en las figuras que se indican, pero que ello no impide que en situaciones específicas puedan existir atribuciones realizadas por los entes que se indican, al menos en los dos primeros apartados, que pueden responder a la figura de la donación, lo que sólo podrá investigarse caso por caso mediante el principio de "calificación jurídica" que exige prescindir de las denominaciones utilizadas por los interesados, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25,1 y 2 de la Ley General Tributaria.

*** Fecha:** 26 de julio de 1988.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Se pacta un régimen matrimonial de separación de bienes, si bien se especifica que el cónyuge que no trabaja adquiere el 50 por 100 de las rentas netas del cónyuge que trabaja fuera del hogar.*

*** Cuestión planteada:** *Si se genera el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*** Contestación:** *El artículo 1.315 del Código civil señala que el régimen económico matrimonial será el que los cónyuges estipulen en capitulaciones matrimoniales, sin otras limitaciones que las establecidas en el propio Código civil y el artículo 1.325 que mediante las capitulaciones matrimoniales podrán los otorgantes estipular, modificar o sustituir el régimen económico de su matrimonio o cualesquiera otras disposiciones por razón del mismo.*

En el supuesto en que los cónyuges opten por el régimen de la sociedad de gananciales se harán comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla. También pueden los cónyuges optar por el régimen matrimonial de participación en las ganancias, el de separación de bienes, o cualquier otro que consideren conveniente en uso de su autonomía de la voluntad, siempre que no se vulnere la Ley, las buenas costumbres o resulte limitativo de la igualdad de derechos que corresponde a cada cónyuge.

Por ello, no existe obstáculo a que los cónyuges pacten la aplicación del régimen de separación de bienes, si bien con una cláusula en la que se indica que si uno de los cónyuges dedica su tiempo al cuidado de la familia y el otro a actividades laborales remuneradas, el primero hará suyo el 50 por 100 de las rentas netas obtenidas por el segundo.

El art. 618 del Código civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta, resultando indispensable, además de la forma jurídica y la aceptación del donatario, los siguientes elementos esenciales: el empobrecimiento del donante, el enriquecimiento del donatario y la intención de hacer una liberalidad -animus donandi-.

No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: “No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina “ S 22-4-1967. “Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación” S 7-12-1948. “Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación” S 2 –4-1928.

Por todo ello puede concluirse que en el caso de un régimen económico matrimonial en el que los cónyuges pactan la separación de bienes, si bien con una cláusula en la que se indica que si uno de ellos dedica su tiempo al cuidado de la familia y el otro a actividades laborales remuneradas, el primero hará suyo el 50 por 100 de las rentas netas obtenidas por el segundo, no se produce desde la perspectiva del Derecho civil una donación en la medida en que la intención de los contratantes no es la de beneficiar a una de las partes otorgando una liberalidad, sino de organizar las relaciones económicas derivadas de la vida en familia en interés de ambas partes.

No apreciándose la existencia de animus donandi, no puede existir desde una perspectiva civil un contrato de donación y no resulta posible gravar la operación a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 29 de noviembre de 2001

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

*** Cuestión planteada:** *Tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las adquisiciones del cónyuge superviviente declarado beneficiario de un seguro de vida cuyas primas fueron abonadas por la sociedad conyugal.*

*** Contestación:** Al incluir el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un apartado específico destinado a recoger la percepción de cantidades procedentes de un seguro de vida, con independencia de los que se refieren a las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, donación o título equiparable, ello quiere decir que en la actualidad la sujeción de las cantidades percibidas por el beneficiario de un seguro de vida para caso de muerte, no requiere investigar si se da una situación análoga a la de la sucesión "mortis causa", sino si concurren las circunstancias queridas de existir, como consecuencia del fallecimiento, una transmisión del contratante al beneficiario a título gratuito. Y para ello las condiciones fundamentales son las de que la persona del beneficiario sea distinta del contratante y que el pago de la prima no sea a cargo de aquél.

Como consecuencia de lo expuesto, parece lógico admitir que cuando el seguro se celebre haciendo constar que el pago de las primas es de cargo de la sociedad de gananciales que existe entre la persona que en la póliza figura como contratante y el beneficiario, cónyuge de éste, sólo quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la mitad de la cantidad asegurada que perciba el supérstite, debiendo la otra mitad tributar como corresponda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, como la circunstancia de que exista entre los cónyuges sociedad de gananciales no impediría que uno de ellos contratase un seguro en las mismas condiciones antes expuestas, pero siendo el pago de la prima a cargo de sus bienes privativos, en principio debe de prevalecer la presunción de que cuando interviene sólo un cónyuge en concepto de contratante, sin referencia expresa en el contrato a que el pago de la prima es de cargo de la sociedad conyugal, el contrato se entiende celebrado por el contratante y a su cargo, con la consecuencia de que la cantidad total pagada al supérstite al fallecimiento del asegurado queda sujeta al pago del Impuesto, por lo que para evitar esta consecuencia convendrá hacer constar expresamente en la póliza que el pago es a cargo de la sociedad conyugal o, todavía mejor, figurar ambos cónyuges como contratantes.

Sobre esta cuestión ver la Circular 2/1989, de 22 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, referente al contrato de seguro en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 5 de abril de 1989.

*** Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones de un seguro de vida a "término fijo", en el supuesto de que el contratante (asegurado) muera con anterioridad al vencimiento del contrato (término fijo), y los posibles beneficiarios (designados en el contrato, en caso de muerte) adquieran los derechos del contratante de percibir el capital asegurado revalorizado en el momento del vencimiento del contrato, o sea cumplido dicho término.

*** Contestación:** Primero: Según manifiesta en su escrito, la consulta se refiere a un seguro sobre la vida para el caso de vida del tipo llamado "término fijo", que presenta las siguientes características:

1.- El contratante es una persona física en la que coinciden las condiciones de tomador, asegurado y beneficiario (en caso de vida), el cual pagará la prima de forma periódica.

2.- Llegado el vencimiento del contrato, o sea pasado el plazo de duración (término fijo) establecido en el contrato, el beneficiario (contratante, en caso de vida) percibirá el capital asegurado revalorizado.

3.- Si el contratante (asegurado) muere con anterioridad al vencimiento del contrato, los posibles beneficiarios (designados en el contrato para caso de muerte) adquirirán el derecho del contratante de percibir el capital asegurado revalorizado al cumplirse el término fijado en el contrato.

Segundo: Las dos primeras circunstancias señaladas en le número anterior, no dan lugar al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que el beneficiario coincide con la persona del contratante, sin embargo en caso de fallecimiento de este último sí se produce el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones por las cantidades percibidas por los beneficiarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tercero: Aunque la norma general sobre el devengo del Impuesto en estos casos de seguros sobre la vida para caso de muerte es la de que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del asegurado, dada la peculiaridad de este tipo de seguro en el que la efectividad de la adquisición se halla suspendida hasta el vencimiento del término establecido, hay que entender que el devengo se producirá el día del cumplimiento del plazo suspensivo, teniendo que estar a este momento para determinar el valor del capital e, incluso, los tipos de gravamen, si hubiesen variado desde el momento del fallecimiento del contratante.

En este sentido se manifiesta el artículo 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que al referirse al Devengo, señala que: "toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen".

Por consiguiente, es el momento del cumplimiento del término cuando debe entenderse adquirido el capital por quien en ese momento sea el beneficiario, debiendo procederse a la acumulación de la cantidad percibida al valor de los bienes y derechos que el beneficiario, en su condición de causahabiente, del fallecido, hubiese podido percibir de éste, y por los que ya debió de tributar en el momento del fallecimiento del contratante (asegurado).

Que ello es así, no cabe ninguna duda, puesto que la acumulación viene establecida tanto en el artículo 9 de la Ley como en el artículo 39.1 del Reglamento, al señalar que: "En la percepción de cantidades procedentes de contratos de seguros sobre la vida para caso de muerte del asegurado, constituirá la base imponible el importe de las cantidades percibidas por el beneficiario. Estas cantidades se acumularán al valor de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo".

Lo más frecuente será que la norma sobre acumulación opere en los supuestos de devengo simultáneo de la herencia y el seguro, pero ello no es óbice para que en supuestos como el que analizamos deba llegarse a las mismas conclusiones, pues en caso contrario supondría una quiebra a los principios de progresividad y auténtica capacidad económica.

Como es lógico, en el caso de la posterior acumulación y liquidación deberá deducirse lo ingresado con anterioridad con motivo del fallecimiento del causante por el valor de los bienes y derechos recibidos en la adquisición individual de cada causahabiente, ya que en caso contrario se produciría un doble gravamen.

Cuarto: Como última indicación, hay que hacer la aclaración de que las deducciones establecidas en el artículo 20, apartado 1, de la Ley, aplicables en las adquisiciones por causa de muerte, tanto en los supuestos de herencia o legado como por causa de un seguro sobre la vida para caso de muerte, son únicas no pudiendo duplicarse por lo que en el caso de la consulta sólo serían aplicables al capital percibido en el caso de que no se hubiesen agotado en su totalidad por una adquisición hereditaria anterior proveniente del contratante del seguro.

** Fecha: 21 de febrero de 1995.*

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.

** Cuestión planteada: Donación de un vehículo a una comunidad de bienes.*

** Contestación: Según el artículo 1º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por persona física siempre que estén incluidos en el hecho imponible del mismo tal como este se configura en el artículo 3º.*

La interpretación de lo que debe entenderse por personas físicas a efectos de determinar la sujeción al Impuesto de las adquisiciones que realicen por título de donación no parece que admite otra solución que la de excluir de la órbita del Impuesto exclusivamente las adquisiciones realizadas por entidades dotadas de propia personalidad jurídica distinta de la de sus miembros cuando éstos sean personas físicas, tal como se desprende de lo dispuesto en el artículo 3º.2 de la Ley que somete al Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio enumerados en el hecho imponible, cuando sean obtenidos por personas jurídicas.

Por lo expuesto, debe entenderse que la donación de un vehículo a una comunidad de bienes está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** Fecha: 30 de junio de 1988.*

** Cuestión planteada: Exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de bienes adjudicados hereditariamente a Cáritas Diocesana de Madrid.*

* **Contestación:** No están sujetas al Impuesto, pues éste solo grava las adquisiciones a título gratuito de las personas físicas, si el adquirente fuese una persona jurídica se someterán al Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, a estos efectos, debe tenerse en cuenta la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 29/87, que declara exentas del Impuesto sobre Sociedades los incrementos a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre España y la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

* **Fecha:** 23 de enero de 1989.

* **Cuestión planteada:** sujeción al Impuesto de las donaciones realizadas a una Fundación.

* **Contestación:** Las donaciones de terrenos y pisos otorgados a favor de una Fundación no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, estando sometidas al Impuesto sobre Sociedades, pudiendo encontrarse exentas de este impuesto si concudiesen los requisitos establecidos en el artículo 5 de la Ley 61/1978.

Asimismo, en encontraría la donación sujeta a Actos Jurídicos Documentados. En este Impuesto podría estar exentas, si cumplierse los requisitos del artículo 48.I.A)b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre.

* **Fecha:** 4 de julio de 1989.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Donación de una finca urbana por dos súbditos ingleses residentes en España, a favor de una determinada entidad religiosa anglicana.

* **Cuestión planteada:** Si estaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y si la Entidad religiosa citada, dada su naturaleza, estaría exenta del pago de dicho impuesto, habida cuenta de sus fines religiosos y benéficos.

* **Contestación:** La donación de una finca urbana, nunca puede quedar sujeta a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por cuanto en esta modalidad se gravan exclusivamente Transmisiones Patrimoniales de carácter oneroso.

Ahora bien, la escritura pública en la que se documenta la donación, sí quedaría sujeta a la modalidad gradual al 0,5% del gravamen de "Actos Jurídicos Documentados" del referido Impuesto, por concurrir en la misma las condiciones y requisitos exigidos para ello en el artículo 31.2 del TR del ITP y AJD, al no disfrutar de exención subjetiva la entidad donataria.

La donación de la finca urbana referida, tampoco quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por cuanto que este Impuesto solo grava las

donaciones realizadas en favor de personas físicas. Por ello, la citada donación quedaría en la órbita del Impuesto sobre Sociedades por aplicación de lo establecido en el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** Fecha: 14 de junio de 1993.*

Artículo 4. Presunciones de hechos imposables

1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de cinco años de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.
3. Las presunciones a que se refieren los números anteriores se pondrán en conocimiento de los interesados para que puedan formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, antes de girar las liquidaciones correspondientes.

** Descripción sucinta de los hechos: Una persona posee diez millones de pesetas en una cuenta corriente bancaria a su nombre y las transfiere a una nueva corriente mancomunada, a su nombre y el de su hijo.*

** Cuestión planteada: ¿Se considera ese hecho una donación o solamente si son retirados los fondos por el hijo?.*

** Contestación: La transferencia de una cantidad de dinero de la cuenta corriente abierta a nombre de una persona determinada a una nueva cuenta mancomunada abierta a nombre de dicha persona y de su hijo, no implica que se trate o que estemos en presencia, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de una donación del padre al hijo que se entiende realizada por el mero hecho de la transferencia, pero sí es base suficiente para que la Administración pueda presumir la existencia de una donación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 29/1987 y en el artículo 15 del Real Decreto 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento.*

La existencia de esta presunción significa que la carga de la prueba de la inexistencia de la donación se desplaza al administrado que, a requerimiento de la Administración, deberá manifestar su conformidad o disconformidad con la existencia del hecho imponible, formulando cuantas alegaciones tenga por conveniente en plazo de quince días, con aportación de las pruebas o documentos pertinentes. Transcurrido este plazo, la oficina competente dictará la resolución que proceda girando, en su caso, las liquidaciones que correspondan a los hechos imposables que estime producidos. Todo ello, según resulta del artículo 92 del indicado Reglamento.

** Fecha: 24 de noviembre de 1992.*

CAPITULO III Sujetos pasivos y responsables

Artículo 5. Sujetos pasivos

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

- a) En las adquisiciones mortis causa, los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

Artículo 6. Obligación personal

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

** Descripción sucinta de los hechos: La consultante nacida en el extranjero pero con nacionalidad española y residente en España, ha heredado al fallecimiento de su madre, hecho ocurrido en Honduras, bienes consistentes en una cuenta en dólares, depositados en un banco en Nueva York, habiendo pagado el impuesto sobre la herencia exigible en Honduras, por lo que los bienes adquiridos han sido remitidos a un Banco en España.*

** Cuestión planteada: Sobre si debe pagar algún impuesto sobre la herencia en España como consecuencia de la adquisición de los bienes a que la consulta se refiere.*

** Contestación: La consultante, por su condición de residente habitual en España está sujeta al pago del Impuesto español sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición hereditaria de los bienes de su madre, aunque ésta fuese de otra nacionalidad y residencia, estando sujeta por obligación personal, lo que implica la obligación de pagar el Impuesto por la totalidad de los bienes adquiridos con independencia del lugar donde se encuentren, según el artículo 6 de la Ley 29/87.*

No obstante, como manifiesta haber satisfecho el impuesto en el país de situación de los bienes y para evitar la doble imposición, de la liquidación que proceda practicar en España, será deducible el importe efectivo de lo satisfecho en Honduras por el impuesto que haya gravado la herencia en aquél país, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del artículo 23 de la citada Ley 29/1987, ya que al estar todos los bienes situados en Honduras no habrá lugar a aplicar lo dispuesto en la letra b) del mismo precepto, que está pensado para el supuesto de que existan bienes en España y fuera de España.

Con independencia de lo anterior, se debe indicar que la documentación debe presentarse, bien en la Delegación de Hacienda de Madrid, al no ser el causante residente en España, o bien en la oficina equivalente de la Comunidad Autónoma de donde sea residente la causahabiente.

** Fecha: 23 de mayo de 1990.*

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 7. Obligación real

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.

** **Cuestión planteada:** Régimen tributario que corresponde a la percepción de una cantidad por los beneficiarios de un seguro de accidentes que cubría el riesgo de fallecimiento de una determinada persona, siendo ésta no residente.*

** **Contestación:** Se consideran como datos relevantes para contestar la consulta, que se trata de un no residente fallecido a consecuencia de un accidente de circulación en la provincia de Cádiz. Por otra parte, el consultante tenía concertado con una compañía de seguros española una póliza que cubría el riesgo de fallecimiento y que da lugar a que deba abonar un capital a los beneficiarios del seguro.*

De conformidad con las premisas anteriores, la percepción por los beneficiarios de la cantidad derivada del seguro a que se refiere el apartado anterior constituye el hecho imponible del Impuesto a que se refiere la letra c) del artículo 3, por cuanto los beneficiarios parecen ser personas distintas del contratante. Se considera irrelevante la circunstancia de que se trate de un seguro de accidentes, siempre que la cantidad se perciba como consecuencia del fallecimiento del asegurado, ya que este tipo de seguros son, en definitiva, "seguros sobre la vida" como quiere el precepto, recordándose que, con relación a la normativa anterior del Impuesto General sobre Sucesiones, la jurisprudencia del Tribunal Supremo tenía declarada la sujeción al Impuesto de los seguros de accidentes que cubriesen el riesgo de fallecimiento.

Partiendo, en principio, de la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la percepción de las cantidades a que se refiere la consulta, se plantea inmediatamente el tema de la aplicación o no de la Ley española en atención a la circunstancia de que el fallecido tenía la nacionalidad canadiense.

Como es sabido la nueva Ley del Impuesto, prescindiendo de la nacionalidad de causantes y causahabientes, atiende para decidir sobre la cuestión anterior a la residencia efectiva de los beneficiarios del seguro (artículos 5º y 6º de la Ley) de tal modo que si son residentes tributan en todo caso por las cantidades que puedan percibir y si no lo son tributan por las cantidades derivadas de contratos de seguros cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya realizado en España con entidades extranjeras que operen en ella (artículo 7º de la Ley).

En el caso consultado se ignora la residencia efectiva de los beneficiarios y, por tanto, si estarían sujetos a la obligación personal de contribuir. Pero en cualquier caso, parece indudable la sujeción por obligación real al tratarse de un contrato de seguro celebrado con entidad española.

Por lo demás, la trascendencia de tributar por obligación personal o por obligación real, sólo se manifestaría en el supuesto de que existiesen otros bienes que integrasen la herencia del fallecido y que correspondiesen por título

de herencia o legado a los mismos beneficiarios del seguro lo que en el caso consultado no se plantea.

Establecida la sujeción al impuesto español y sobre la base de que el único bien que los beneficiarios van a percibir es la cantidad procedente del seguro, el régimen tributario dependerá de diversas circunstancias y fundamentalmente de la fecha de contratación del Seguro y del parentesco que una a los beneficiarios con el fallecido, ya que en función de las mismas serán o no aplicables los beneficios tributarios a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley y, en su caso, las reducciones establecidas en el artículo 20 de la misma.

En el supuesto de que después de aplicados, en su caso, estos beneficios y reducciones existiese una base liquidable para los beneficiarios éstos deberían o bien solicitar de la oficina competente la práctica de la liquidación o bien practicar ellos mismos la correspondiente autoliquidación.

En cuando a la presentación a liquidación o la presentación de la autoliquidación, puede realizarse en la oficina correspondiente del territorio donde la entidad aseguradora deba proceder al pago como alternativa a la presentación en la Delegación de Hacienda de Madrid.

*** Fecha:** 12 de mayo de 1989

*** Cuestión planteada:** Sobre si existe obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sucesiones, y, en su caso, lugar y procedimiento a seguir para la liquidación del Impuesto.

*** Contestación:** Que con motivo del fallecimiento del causante residente en el extranjero, dejando exclusivamente causahabientes que tampoco son residentes en España, éstos quedan obligados a satisfacer el impuesto español, por obligación real, por la adquisición de los bienes situados en España, según el artículo 7 de la Ley, al parecer un piso situado en Santander.

Que para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones es competente, ante las circunstancias expuestas, la Delegación de Hacienda de Madrid.

*** Fecha:** 16 de mayo de 1990.

***Descripción sucinta de los hechos:** Donación dineraria de un residente en España a un no residente.

*** Cuestión planteada:** Tributación de esta donación.

*** Contestación:** En relación con una donación de un residente fiscal en España a una persona que no tiene dicha residencia en nuestro país, conviene recordar que los artículos 6 y 7 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecen que están obligados a tributar en nuestro país, tanto los sujetos pasivos que tengan su residencia fiscal en España, como todos aquéllos que adquieran bienes o derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Teniendo en cuenta lo anterior, la donación de una cantidad dineraria por parte de un donante con residencia fiscal en España a un donatario con residencia fiscal en otro país, es una operación no sujeta a tributación en nuestro país, salvo que se materializara en algún tipo de derecho que hubiera de ejercitarse o cumplirse en nuestro territorio.

** Fecha: 24 de octubre de 2002*

Artículo 8. Responsables subsidiarios

1. Serán subsidiariamente responsables del pago del Impuesto, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria:

a) En las transmisiones «mortis causa» de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.

A estos efectos no se considerará entrega de metálico o de valores depositados, ni devolución de garantías, el libramiento de cheques bancarios con cargo a los depósitos, garantías o al resultado de la venta de los valores que sea necesario, que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión «mortis causa», siempre que el cheque sea expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

b) En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las entidades de seguros que las verifiquen.

A estos efectos no se considerará entrega de cantidades a los beneficiarios de contratos de seguro el pago a cuenta de la prestación que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la percepción de dicha prestación, siempre que se realice mediante la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

c) Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.

2. A estos efectos no se considerará que estos mediadores son responsables del tributo cuando se limiten a realizar, por orden de los herederos, la venta de los valores necesarios que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión «mortis causa», siempre que contra el precio obtenido en dicha venta se realice la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

** Descripción sucinta de los hechos: Una Administración Territorial reconoce a los titulares de determinados inmuebles el derecho a una indemnización por su ocupación administrativa*

** Cuestión planteada: La cesión de su derecho indemnizatorio por el titular a favor de su hijo está o no sujeto al Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones.*

** Contestación: La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala en el artículo 3 que el hecho imponible está constituido por la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, teniendo la consideración de contribuyente, cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, el donatario o en general, la persona favorecida por tal negocio jurídico.*

En el mismo sentido, el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala en el artículo 12 que tiene la consideración de negocio jurídico gratuito e inter vivos, y por lo tanto origina el hecho imponible del Impuesto, “la renuncia de derechos a favor de persona determinada”.

El Código civil define la donación en el artículo 618 como el acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta. El Tribunal Supremo ha expresado en Jurisprudencia reiterada la necesidad de que en tal negocio jurídico se cumplan los requisitos de aceptación de la liberalidad, forma documental y ánimus donandi, exigiéndose necesariamente que la traslación dominical vaya acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario.

En el supuesto planteado, una Administración Territorial reconoce al titular de un inmueble unos derechos económicos y de realojamiento como consecuencia de su ocupación administrativa. La transmisión que de tales derechos hace su titular originario a favor de su hijo, debidamente aceptada por la Administración, constituye desde el punto de vista civil un negocio jurídico gratuito e inter vivos, y desde la perspectiva tributaria, origina el nacimiento de la obligación de pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo la base imponible el valor de los bienes y derechos donados – tanto el importe en metálico como el valor real del inmueble en que se produce el realojamiento-, teniendo la consideración de obligado el donatario.

Finalmente, debe recordarse la responsabilidad en que puede incurrir la Administración Territorial que admite la mencionada subrogación, puesto que según lo previsto en el artículo 8.2 de la Ley 29/1987, se origina responsabilidad subsidiaria para el funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga una adquisición gravada por el presente Impuesto y no se hubiere exigido previamente la justificación del pago del mismo.

- **Fecha:** 21 de febrero de 2001

CAPITULO IV Base imponible

SECCION PRIMERA Normas generales

Artículo 9. Base imponible

Constituye la base imponible del Impuesto:

a) En las transmisiones mortis causa, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Una persona fallece habiendo otorgado testamento en cuyo contenido no hace mención alguna sobre la manera de repartir el dinero que figura en una cartilla.*

Como titulares indistintos figuran la causante, una hermana y el consultante.

*** Cuestión planteada:** *¿Si el consultante y su hermana son propietarios de los dos tercios del capital por el mero hecho de ser titulares indistintos de la cartilla de su madre, sabiendo que los ingresos se deben o debían exclusivamente a la pensión de la difunta?*

¿El otro tercio restante es para los siete herederos?

*** Contestación:** *Dentro de las competencias atribuidas a la Dirección General de Tributos, no figura la de informar sobre las cuestiones civiles que afectan a la herencia de una persona fallecida, por lo que no puede pronunciarse sobre el extremo de si el consultante y su hermana son propietarios de las dos terceras partes del capital depositado.*

Que no obstante, ante la manifestación que figura en el escrito de consulta en el sentido de que el dinero depositado procedía exclusivamente de la pensión que recibía la madre, parece lógico pensar que la propiedad del mismo correspondía exclusivamente a esta última, pasando a su fallecimiento a los herederos designados en el testamento y en la proporción que resultase de sus disposiciones, no debiéndose atribuir relevancia a la circunstancia de que otras personas figuren como titulares indistintos del depósito o cuenta bancaria.

*** Fecha:** 22 de junio de 1993.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Una persona, casada en régimen de gananciales, fallece el 8 de febrero de 1995, dejando disminuciones de patrimonio pendientes de compensación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*** Cuestión planteada:** *Pueden considerarse las disminuciones de patrimonio como un crédito del causante y por lo tanto transmisible a sus herederos.*

En caso de respuesta afirmativa pueden los herederos compensar esta disminución de patrimonio con incrementos propios.

*** Contestación:** *En las transmisiones "mortis causa" constituye la base imponible del Impuesto: "el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles".*

El artículo 1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define el Impuesto como de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva.

Es directo en la medida que grava una manifestación inmediata de la capacidad económica del sujeto pasivo; personal, puesto que grava dicha manifestación en relación con un sujeto individualmente considerado.

Por su parte, el artículo 62 dispone:

"Uno. Los incrementos y disminuciones de patrimonio regulares se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí en cada periodo impositivo.

Dos. Si el resultado arroja saldo negativo, su importe se compensará con el de los incrementos de patrimonio irregulares que se pongan de manifiesto en el propio periodo impositivo o en los cinco años siguientes".

Por otra parte, el artículo 66 de la Ley 18/1991 establece lo siguiente:

"Uno. Los incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares se integrarán y compensarán exclusivamente entre sí.

Dos. Si el resultado arroja saldo negativo, su importe se compensará con el de los incrementos de patrimonio irregulares que se pongan de manifiesto durante los cinco años siguientes".

De acuerdo con los artículos citados, las disminuciones de patrimonio sólo pueden compensarse con incrementos de patrimonio irregulares que se pongan de manifiesto en los cinco años siguientes. Por lo tanto, no se trata de un crédito en sentido estricto, tampoco resulta propiamente cuantificable, pues su existencia depende de que se produzcan, en los cinco años siguientes, incrementos irregulares de patrimonio.

Si éstos no se producen, el sujeto pasivo no puede compensarlos.

De todo lo expuesto anteriormente, puede deducirse que las disminuciones de patrimonio pendientes del causante no pueden considerarse como un derecho de crédito transmisible a los herederos.

*** Fecha:** 30 de enero de 1996.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Una persona física fallece estando integrada la masa hereditaria, entre otros bienes, por unas participaciones en una sociedad mercantil, así como el usufructo de determinados inmuebles cuya nuda propiedad se había aportado previamente a dicha sociedad en virtud de una ampliación de capital.*

*** Cuestión planteada:** *Los herederos deben tributar por el valor real de las participaciones adquiridas, discutiéndose acerca de si el valor de las mismas debe reflejar la plena propiedad de los inmuebles incluidos en su activo o bien tan sólo la nuda propiedad.*

*** Contestación:** *La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala en el artículo 1 que dicho impuesto grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, mientras que en relación a los obtenidos por personas jurídicas, el artículo 3 señala que tributan a través del Impuesto sobre Sociedades.*

Por lo tanto, si como consecuencia del fallecimiento de una persona física, una persona jurídica adquiere determinados bienes o derechos, como sucede en el supuesto de consolidación del dominio por muerte del usufructuario, el valor del derecho de usufructo adquirido se integra en la base imponible de la sociedad adquirente y tributa a través del Impuesto sobre Sociedades, valorándose por su valor normal de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.2 de la Ley 43/1995.

Por el contrario, las adquisiciones de bienes y derechos efectuadas por personas físicas a título de herencia, legado u otro título sucesorio, tributan a través del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo sujeto pasivo cada causahabiente que integra en la base imponible el valor neto de su adquisición individual, en los términos establecidos en el artículo 9 de la Ley 29/1987.

Según el artículo 18 de la Ley 29/1987, los interesados deben consignar en la declaración tributaria el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos adquiridos, gozando la Administración Tributaria de la facultad de comprobar el valor de dichos bienes por cualquiera de los medios previstos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

La valoración de dichos bienes y derechos debe efectuarse en relación a la fecha en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, y no la que existiera en otro momento anterior o posterior. En el Impuesto sobre Sucesiones, el artículo 24 de la Ley 29/1987 señala que el devengo se produce el día del fallecimiento del causante, o bien cuando adquiere firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, debiendo estarse a tal fecha en lo relativo tanto a la valoración de los bienes como a la determinación de la normativa tributaria aplicable.

En el supuesto planteado objeto de la presente consulta, se considera que los causahabientes deberán incluir en la base imponible como valor de las participaciones sociales adquiridas, aquél que éstas tuvieran en la fecha del devengo, que coincide con la valoración del activo social atendiendo a los bienes incluidos en dicha fecha, es decir, atendiendo a la valoración de la nuda propiedad de los inmuebles aportados en la ampliación de capital.

No parece posible considerar como valor real de las participaciones a efectos de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, el correspondiente a la plena propiedad de los inmuebles, no ya por razones de evitar la doble tributación que se originaría, sino porque dicha valoración atendería a una fecha posterior a la del devengo, como es aquélla en que se ha producido la consolidación del dominio sobre los inmuebles.

*** Fecha:** 18 de enero de 2001

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante y su esposa, casados bajo el régimen matrimonial de sociedad conyugal tácita de Aragón, desean realizar una donación de dinero a su único hijo con cargo a los bienes comunes de la sociedad conyugal.*

*** Cuestión planteada:** *Si en el caso de realizar la donación se debe entender que esta es única, por lo que la base imponible estará constituida por el valor de todo el dinero donado, o se debe entender la existencia de dos donaciones distintas cuya base imponible respectiva estaría constituida por la mitad del dinero donado.*

*** Contestación:** *La situación es análoga a lo que ocurren en el caso de cónyuges casados bajo el régimen de la sociedad legal de gananciales del Código Civil, cuando conjuntamente proceden a la donación de bienes gananciales, entendiéndose la existencia de una única donación cuya base imponible estaría constituida por la totalidad del dinero donado, ya que como consecuencia de la donación no se produce una liquidación parcial de los bienes de la sociedad conyugal tácita y se mantiene la unidad de la titularidad de ambos cónyuges sobre los bienes que donan.*

Este mismo criterio ha sido ratificado por Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, como la de fecha 20 de febrero de 1991, entre otras.

Por último, en el mismo sentido se manifiesta el Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en su artículo 38.

*** Fecha:** 30 de mayo de 1991.

*** Cuestión planteada:** *Cual es el criterio en valoración de acciones que no cotizan en Bolsa en una donación.*

*** Contestación:** *El artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en su apartado b) dispone que la base imponible del Impuesto en las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, estará constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles.*

La Ley del Impuesto no contempla reglas especiales de valoración a diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio, luego el valor de las acciones que no cotizan en Bolsa será el valor real de las mismas en el momento de verificarse la transmisión lucrativa.

Los interesados deberán consignar en la declaración el valor real que atribuyen a los bienes que integran la donación, valor que prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior. La Administración puede comprobar en todo caso el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, todo ello según las normas generales del artículo 18 de la Ley del Impuesto.

Por otro lado nada tiene que ver a estos efectos el artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores, que se refiere a las transmisiones onerosas de valores admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial.

***Fecha:** 23 de noviembre de 1994.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Una persona es titular por una parte de forma privativa de una vivienda y, conjuntamente con su cónyuge en régimen de gananciales, del resto de la vivienda. Quiere donar la parte privativa a la sociedad de gananciales.*

*** Cuestión planteada:** *Como se debe valorar la donación.*

***Contestación:** *Por lo que respecta a la cuestión planteada, como se refleja en su escrito, la adquisición de la vivienda antes del matrimonio determina la aplicación de lo previsto en el artículo 1354 del Código Civil, por lo que existen dos participaciones diferentes: una la que corresponde al consultante por los pagos efectuados antes del matrimonio y, otra, la que deriva de los pagos efectuados después del matrimonio, que de acuerdo con las cifras que hace constar en su consulta representan un 6,58% de porcentaje de*

propiedad del consultante y de un 93,4% propiedad de la sociedad de gananciales.

Por tanto, si se quiere que todo el piso sea de propiedad de ambos cónyuges será necesario que el consultante done a su esposa la mitad de su parte privativa, es decir el 3,29% de la propiedad de la vivienda.

En cuanto a la valoración de dicha parte, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor de lo donado debe ser el valor real de los bienes o derechos adquiridos por el donatario, por lo que deberá valorarse el piso al valor real actual, aplicándose posteriormente el porcentaje que representa la donación, en este supuesto el 3,29% y pudiendo deducir del mismo las cargas y las deudas que fueran deducibles.

** Fecha: 9 de febrero de 2000*

c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

Artículo 10. Determinación de la base

Con carácter general, la base imponible se determinará por la Administración Tributaria en régimen de estimación directa sin más excepciones que las determinadas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

SECCION SEGUNDA *Normas especiales para adquisiciones mortis causa*

Artículo 11. Adición de bienes

1. En las adquisiciones mortis causa, a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.

b) Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones; y

d) Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieren retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieran sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiere hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento del causante.

No tendrá lugar esta presunción cuando conste de un modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes o efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o

cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del Impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario. Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de lo prevenido bajo las letras a), b) y c) anteriores.

2. El adquirente y los endosatarios a que se refieren los apartados c) y d) precedentes serán considerados como legatarios si fuesen personas distintas del heredero.

3. Cuando en cumplimiento de lo dispuesto en este artículo resultare exigible por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una cuota superior a la que se hubiere obtenido, en su caso, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, lo satisfecho por este último se deducirá de lo que corresponda satisfacer por aquél.

4. Si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de éstos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada.

5. Asimismo, serán de aplicación, en su caso, las presunciones de titularidad o cotitularidad contenidas en la Ley General Tributaria y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Artículo 12. Cargas deducibles

Del valor real de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

Artículo 13. Deudas deducibles

1. 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 1.227 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.

** Descripción sucinta de los hechos: El consultante de nacionalidad británica, viene siendo considerado como residente fiscal en España. Su patrimonio en nuestro país está compuesto exclusivamente por un bien inmueble situado en España y por un préstamo bancario otorgado por una entidad financiera. Todos sus herederos, de nacionalidad británica, no son considerados como residentes fiscales en España.*

** Cuestión planteada: El consultante desea saber si en el supuesto en que sus herederos, no siendo residentes fiscales en España, le sucedan en sus bienes, la base imponible de su Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entenderá constituida por el valor del inmueble minorado por el importe del préstamo.*

** Contestación: El artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone en su apartado 1 que "1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio*

gravado". El apartado 2 de dicho artículo añade que "2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

A continuación, el artículo 7 de la citada Ley 29/1987 determina que "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".

Por su parte, la letra a) del artículo 9 de la citada norma, en relación con la base imponible, establece que "Constituye la base imponible del impuesto: a) En las transmisiones mortis causa, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

Así mismo, el artículo 13 de dicha disposición, relativo a las deudas deducibles en las adquisiciones mortis causa, determina en su apartado 1 que "1. 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 1.227 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".

De la lectura de los textos anteriores, se deduce que a los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España, se les exigirá el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real. Esto significa que no tributarán por la adquisición lucrativa de cualquier bien o derecho, sino que sólo tributarán por tales adquisiciones si el bien o derecho está situado en España, o puede ejercitarse o debe cumplirse en territorio español.

Para determinar la residencia habitual, se debe atender a lo previsto en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que actualmente regula la materia en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, estableciendo como normas generales de residencia habitual la permanencia en territorio español por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural o la radicación en España del núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del interesado.

Por lo tanto, los contribuyentes sujetos por obligación real sólo tributarán en las adquisiciones hereditarias por los bienes o derechos que estén situados en España, o puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español. En el caso planteado, al tratarse de un bien inmueble situado en España, sí quedaría sometido a tributación.

En cuanto a la base imponible de la adquisición hereditaria, el artículo 9 de la Ley 29/1987 determina –sin distinguir entre obligación personal y

obligación real— que estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose por tal por el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. En desarrollo de este artículo, el artículo 13 de la Ley establece que 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 o justifique, 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.

En el supuesto planteado, al tratarse de herederos no residentes y, por ello, sujetos sólo a obligación real, al igual que únicamente se tienen en cuenta los bienes y derechos que estén situados en España, o puedan ejercitarse o deban cumplirse en territorio español, aplicando este mismo criterio de territorialidad a las deudas, cabe concluir que, para determinar la base imponible, sólo serán deducibles aquellas deudas que se consideren situadas o deban cumplirse en territorio español.

En consecuencia, la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estará constituida por el valor del inmueble minorado por el importe del préstamo, siempre que éste se considere situado o deba cumplirse en territorio español, como parece desprenderse del escrito de consulta.

*** Fecha:** 13 de noviembre de 2002

2. 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.

Artículo 14. Gastos deducibles

En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

a) Los gastos que cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

*** Cuestión planteada:** *Es posible deducir como gastos los ocasionados en una herencia litigiosa entre herederos (gastos de procurador, abogado, dirimente-contador-partidor, notaría, etc), toda vez que el impuesto fue liquidado en 1979 y los gastos se generaron entre 1985 y 1989.*

*** Contestación:** *Los gastos originados como consecuencia de cuestiones litigiosas surgidas entre herederos, nunca son deducibles a efectos del impuesto a satisfacer por la herencia, ya que los gastos litigiosos sólo son deducibles cuando se ocasionan en interés común de todos los herederos, pero no cuando tienen su origen, como parece ser el caso presente, en los litigios de unos herederos contra otros.*

En cualquier supuesto, gastos originados a partir de 1985 no se podrían deducir de un impuesto devengado y satisfecho en 1979, cualquiera que sea la naturaleza y origen del gasto.

** Fecha: 12 de mayo de 1993.*

b) 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, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

** Descripción sucinta de los hechos: Como consecuencia del fallecimiento de una persona se originan gastos de sepultura y lápida.*

** Cuestión planteada: Si resultan deducibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cualquier CCAA.*

** Contestación: La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 18-12-1987) señala en el artículo 9 que la base imponible está constituida en las adquisiciones mortis causa, por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.*

Según el artículo 14 en las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

a) Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

b) 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, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

Debe concluirse que los gastos relativos a sepultura y lápida de la persona fallecida, siempre que estén debidamente justificados y resulten proporcionales al caudal hereditario, tienen la consideración de deducibles fiscalmente de la masa hereditaria, lo que originará bases imponibles más reducidas en cada uno de los causahabientes por la parte proporcional de su adquisición hereditaria.

En cuanto a la posibilidad de deducir estos gastos en las diferentes Comunidades Autónomas existentes en el Estado, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas establece en el artículo 6 que la competencia de gestión, inspección y recaudación corresponde a aquella Comunidad en la que el causante tenga su residencia habitual en la fecha de su muerte.

Por su parte, el artículo 13 señala que en relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán regular la determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, y la fijación de la tarifa cuya progresividad deberá ser similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo.

En el caso de adquisiciones «mortis causa», podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo.

Por ello, los gastos deducibles establecidos en el artículo 14 de la Ley 29/1987 deberán ser aplicados en la totalidad de Comunidades Autónomas en la forma prevista en dicho precepto, al no disponer éstas de capacidad normativa para su modificación o derogación.

** Fecha: 26 de noviembre de 2001*

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Herederos que han sufragado gastos de enfermedad del causante de la herencia.*

*** Cuestión planteada:** *Concepto y delimitación del concepto “gastos de última enfermedad”. Validez de la doctrina sobre dichos gastos emitida por la Dirección General de Tributos respecto al IRPF. Gastos sufragados a través de una empresa del heredero.*

*** Contestación:** *De acuerdo con la consulta planteada, los herederos del causante han venido satisfaciendo determinados gastos del causante, desde tres años antes de su muerte, bien de forma directa o a través de una empresa cuyo capital controlan al 100%.*

La naturaleza de los gastos, que parece ser exponen a modo de ejemplo, pues comunican que existen más, es variada: de alquiler de vivienda, gasto de clínicas, compra de silla de ruedas, balneario, etc.

Según establece el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pueden deducirse para determinar el valor neto patrimonial los gastos de última enfermedad debidamente justificados, a lo que habría que añadir que hubieran sido satisfechos por los causahabientes.

Se plantea en la pregunta qué debe entenderse por gastos de última enfermedad, a lo que cabe contestar que son aquellos que se hayan producido en relación con la enfermedad que ha dado lugar directamente a la muerte del causante, es decir a los gastos por la enfermedad que haya causado el fallecimiento del causante.

Acotado lo anterior, cabe asimismo delimitar que gastos son realmente gastos de enfermedad y como deben justificarse su existencia y que han sido satisfechos por los sucesores.

Respecto a la primera cuestión deben considerarse gastos de enfermedad, los que específicamente se produzcan para tratar dicha enfermedad, sin incluir otros que pese a poder considerarse como concurrentes para una mejor aplicación de aquéllos no sean necesarios para el tratamiento de la enfermedad.

En el sentido anterior, debe hacerse constar que las consultas de la Dirección General de Tributos, referentes a la deducibilidad de los gastos de enfermedad a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recogida en las normativas anteriores a la vigente, respondían a fines y objetivos distintos por lo que no pueden considerarse como criterios de delimitación válidos para acotar los gastos deducibles en este impuesto, sino que debe examinarse cada gasto producido y su relación con el tratamiento de la enfermedad que diera lugar a la muerte del causante, para poder determinar si es un gasto deducible o no.

También tiene importancia el que los gastos citados se justifiquen, no solamente en cuanto a su realidad y cuantía, sino en lo que se refiere a que hayan sido satisfecho por los sucesores, con cargo a su patrimonio.

En lo que respecta a posibles facturas satisfechas por una empresa y a su consideración como deudas del causante por los importes de las mismas, ha de hacerse referencia a lo previsto en el artículo 13 de la Ley del impuesto citada, en el que se exige para que puedan ser deducibles, que se acrediten por documento público o por documento privado que reúna las condiciones del artículo 1227 del Código Civil, o se justificase de otro modo su existencia, salvo que fueran a favor de herederos o de legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes o descendientes o hermanos de aquéllos, aunque renuncien a la herencia, por lo que siendo la empresa acreedora en un 100% de los herederos, la deuda es a favor de estos, por lo que no pueden ser considerada como deducible.

*** Fecha:** 18 de marzo de 2002

Artículo 15. Ajuar doméstico

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.

** **Cuestión planteada:** Valoración del ajuar doméstico: ¿Qué se entiende por caudal relicto?.*

** **Contestación:** Según la nueva redacción dada al artículo 15 por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se entiende que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y se valora en el 3 por ciento del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.*

Por su parte, el artículo 34.3 del Reglamento señala que "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 el artículo 25 a 28 del 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".

La determinación del caudal relicto a efectos de valoración del ajuar doméstico debe realizarse entonces fijando el valor real de los bienes y derechos pertenecientes al causante. Por tanto debe tenerse en cuenta el valor total del que se deducirán las cargas y gravámenes que reúnan los requisitos exigidos por los artículos 12 de la Ley 29/1987 y 31 de su Reglamento. No se tienen en cuenta las deudas del causante para aplicar el porcentaje del 3 por cien. Tampoco debe tenerse en cuenta:

- *el valor de los bienes adicionados en función de presunciones.*
- *el importe de las donaciones que se hayan acumulado a la herencia.*
- *El importe del seguro sobre la vida contratado por el causante, si el seguro es individual, o de los seguros en que figure como asegurado si fuese colectivo.*

En este mismo principio se basaba el anterior Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas para calcular el ajuar doméstico, al aplicar los porcentajes establecidos en la Ley, sobre el patrimonio bruto del sujeto pasivo, antes de deducir las deudas correspondientes.

Fecha: 17 de mayo de 1994.

SECCION TERCERA Normas especiales para transmisiones lucrativas inter vivos

Artículo 16. Cargas deducibles

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas inter vivos equiparables, del valor real de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 12 de esta Ley.

Artículo 17. Deudas deducibles

Del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo inter vivos equiparable, sólo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan

sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del Impuesto. Reglamentariamente se regulará la forma de practicar la devolución.

** Descripción sucinta de los hechos: Donación de la vivienda habitual de unos hijos a su madre, que se subroga en el préstamo hipotecario de la vivienda.*

** Cuestión planteada: Por qué impuesto debe tributar la operación de donación de vivienda con subrogación en la hipoteca de la donataria, teniendo en cuenta que los impuestos por adquisición fueron recientemente satisfechos por los donantes.*

** Contestación: El artículo 3 de la Ley 29/1987, en la letra b) de su apartado 1, establece como hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, por lo que, si se adquiere una vivienda por donación de los hijos del donatario, se devengará el citado tributo.*

Respecto a la base imponible del mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.b) de la misma Ley, su cuantificación es el valor neto de los bienes o derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los elementos patrimoniales adquiridos menos las cargas y deudas deducibles.

En relación con lo anterior, el artículo 17 considera como deudas deducibles las garantizadas por derechos reales que recaigan sobre los bienes transmitidos, cuando el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Teniendo en cuenta lo anterior, si se adquiere por donación una vivienda, subrogándose la donataria en las obligaciones derivadas de un préstamo hipotecario garantizado por hipoteca sobre aquélla, dicha donación queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo la base imponible el valor real de la vivienda, minorado en el importe de la obligación asumida por el préstamo hipotecario.

** Fecha: 2 de abril de 2002*

SECCION CUARTA Comprobación

Artículo 18. Normas generales

1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.
2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar, según el artículo 31, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

** Descripción sucinta de los hechos: Valoración de las viviendas de protección oficial.*

** Cuestión planteada: Cuando entre los bienes transmitidos figuran "viviendas de protección oficial", si el valor comprobado de las mismas no puede ser nunca superior al precio de venta actualizado que figura en la correspondiente Cédula de Calificación*

Definitiva, con fundamento en lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo para el ITP y AJD.

*** Contestación:** *La circunstancia de que a partir del día 20 de diciembre de 1987, como consecuencia de la modificación de los artículos 10 y 49 del TR del ITP y AJD llevada a cabo por la Ley 29/1987, la Administración puede comprobar en todo caso el valor de los bienes y derechos transmitidos, no afecta a la doctrina anterior del Tribunal Supremo contenida, entre otras, en la Sentencia de 22 de abril de 1985 y que, por consiguiente, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales habrá que seguir entendiendo que el valor comprobado no puede ser superior al precio administrativo actualizado.*

Esta doctrina debe también ser aplicada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que tanto en este impuesto como en aquél la base imponible es la misma: el valor real del bien, y, concretamente, en el caso consultado el "valor real" de la "vivienda de protección oficial" fundamentándose la doctrina del Tribunal Supremo precisamente en la circunstancia de que dadas las limitaciones que afectan a la transmisión de este tipo de viviendas su valor en el mercado no es el mismo que el que pudiera atribuirse a viviendas libres, quedando reflejado por el referido valor administrativo actualizado al día de la transmisión.

Que no existen motivos para estimar que la anterior doctrina no sea aplicable a la transmisión de la vivienda por título de herencia o donación, ya que el adquirente a título lucrativo lo que adquiere es una vivienda que va a continuar estando afectadas en sus ulteriores transmisiones por las mismas limitaciones que afectan al que adquiere por título de compraventa, y, como se indica, son estas limitaciones las que apoyan el criterio establecido por el Tribunal Supremo.

*** Fecha:** 27 de julio de 1988.

*** Cuestión planteada:** *Valoración que procede dar a los bienes dejados por una persona fallecida, a efectos de la liquidación que proceda por el Impuesto sobre Sucesiones, y si es posible aplicar las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*

*** Contestación:** *La normativa del Impuesto, y concretamente el artículo 18.2 de la Ley, dispone que los interesados deberán consignar en la declaración que estén obligados a presentar "el valor real" que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado, y aunque la norma no define lo que debe entenderse por "valor real", los principios generales de interpretación contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, conducen a entender por "valor real" el valor normal de mercado entre partes independientes. Conforme a ello, debe entenderse por ese valor real a consignar a efectos del pago del impuesto el precio normal de mercado, noción que parece asequible a toda persona titular de un inmueble que, como norma general previsoramente procura conocer los precios de venta de los inmuebles similares a los que son de su propiedad.*

Que la declaración del valor aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, normalmente no hace coincidir el valor así deducido con el "valor real", al que la Ley se refiere, ya que, como es sobradamente conocido, la regla general de valoración de inmuebles urbanos en el Impuesto sobre el Patrimonio remite al valor catastral, valor que suele ser muy inferior al normal del mercado. No obstante, la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que declarando el valor de los inmuebles por las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración no podrá imponer sanción.

Por último a partir de 1º de enero de 1992, la declaración del valor de los inmuebles por las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, no excluye la posibilidad de que la Administración pueda adquirir para sí por el valor declarado los bienes adquiridos por herencia, legado o donación, cuando el valor comprobado por la Administración exceda del 100 por 100 del declarado. Así resulta de la nueva redacción que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, ha dado al artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 1 de abril de 1992.

*** Descripción sucinta de los hechos:** La madre del consultante resulta heredera sustituta mediante testamento cuya cláusula segunda establece que, en defecto de la primera instituida “por premoriencia será su heredera universal en usufructo con facultad de disponer inter vivos en caso de necesidad libremente apreciada por ella, su sobrina ... , pasando a la defunción de esta los bienes que la misma no hubiere dispuesto a los hijos que dejare”.

*** Cuestión planteada:** Si la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

Si sería correcto tomar como base únicamente el usufructo de los bienes del caudal relicto y, posteriormente, liquidar por la nuda propiedad cuando se haga uso de la libertad de disposición. En este caso, quien debería liquidar por la nuda propiedad.

Si se liquida por el valor del pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que en su caso proceda por la cantidad no dispuesta, cuál es el periodo de prescripción para solicitar dicha devolución.

*** Contestación:** Primero: En cuanto a la primera pregunta, la letra a) del artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativo a la base imponible del impuesto dispone que “constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones mortis causa, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”.

A este respecto, el artículo 18 de la citada Ley, en relación con la comprobación de valor, establece en sus cuatro apartados lo siguiente:

“1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar, según el artículo 31, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.

Por otra parte, el artículo 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece en sus apartados 1 y 2 que “Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo”.

A continuación, los artículos 10 a 25 de esta última Ley contienen diversas reglas especiales de determinación de la base imponible de bienes, derechos y deudas, según la naturaleza de los mismos.

De la lectura de los preceptos transcritos, no cabe sino concluir que la respuesta a la pregunta sobre si la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio debe ser negativa. Y ello, por dos motivos:

El primero es que la base imponible no se calcula del mismo modo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre el Patrimonio, pues mientras en el primero la base imponible de las transmisiones mortis causa está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente –valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles–, en el segundo, existen reglas específicas de valoración de acuerdo con la naturaleza de los bienes y derechos a valorar, que no coinciden siempre con el criterio de valor real del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El segundo motivo es que la valoración de los bienes a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe referirse a la fecha de devengo del impuesto, que en el caso de adquisiciones mortis causa es el día de fallecimiento del causante, y no el día 31 de diciembre, que es la fecha de devengo del Impuesto sobre el Patrimonio y a la que van referidas las valoraciones de dicho impuesto que atienden al valor real o valor de mercado.

El único efecto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se puede derivar de la utilización de las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio, a tenor de lo previsto en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley 29/1987 es el de evitar la sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado. Ahora bien, esta eximente requiere que las reglas de valoración sean las previstas en el Impuesto sobre el Patrimonio y, además, que sean aplicadas y referidas, en su caso, al día de fallecimiento del causante, que es la fecha de devengo del impuesto.

** Fecha: 22 de noviembre de 2002*

(*) Ver resto de la consulta en el artículo 26.d) de la Ley y en el artículo 47.3 del Reglamento

3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Artículo 19. Derecho de adquisición por la Administración.

Derogado por la Ley 25/1998, de 13 de julio (disposición derogatoria única f) de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter Público.

CAPITULO V Base liquidable

Artículo 20. Base liquidable

1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la [Ley 21/2001](#), de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

2. En las adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintidós años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintidós que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintidós o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

** **Cuestión planteada:** Si la figura del "hijastro", a efectos de reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones para determinar la base liquidable, ha de considerarse como descendientes por afinidad o como extraños, y por tanto sin derecho a reducción alguna.*

** **Contestación:** En relación a la consideración que debe darse a los "hijos", a efectos de su inclusión en alguno de los Grupos que establece el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para efectos de aplicar las reducciones y coeficientes multiplicadores que influyen en la determinación de la cuota tributaria, el criterio debe ser el de que si por "hijastro" se entiende el "hijo de uno de los cónyuges respecto del otro que no los procreó" y por parentesco por afinidad el que "mediante el matrimonio se establece entre cada cónyuge y los deudos por consanguinidad del otro", los hijos deben quedar incluidos en el Grupo III de los establecidos en el referido artículo 20.*

** **Fecha:** 15 de julio de 1991.*

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

** **Descripción sucinta de los hechos:** Dos hermanos reciben una herencia de su tío por afinidad, que estuvo casado con su tía por consanguinidad.*

** **Cuestión planteada:** Si tales herederos deben incluirse en el Grupo III ó IV previstos en los artículos 20 y 22 de la Ley 29/1987.*

** **Contestación:** La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19-12-1987) clasifica a los herederos en cuatro grupos, lo que tiene relevancia a los efectos de las reducciones en la base imponible - artículo 20- y la aplicación del coeficiente multiplicador - artículo 22-.*

El grupo III comprende a los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, mientras que el grupo IV afecta a los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños. Por ello, se plantea la cuestión de si el colateral de tercer grado por afinidad debe incluirse en uno u otro grupo.

El artículo 23 de la Ley 230/1963, de 30 de diciembre, General Tributaria señala que “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda” y que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho”, lo que remite a los criterios y reglas interpretativas contenidas en la legislación civil.

La consanguinidad es el vínculo de parentesco entre personas que proceden unas de otras o que tienen un ascendiente común. La afinidad es el parentesco que basado en el matrimonio se origina entre un cónyuge y los consanguíneos del otro. Según los criterios fijados en el Código civil, técnicamente no resulta correcto hablar de parentesco por afinidad, dado que el término parentesco debiera reservarse únicamente para los vínculos de sangre, a lo que se equipara la adopción. La afinidad constituye una creación legal que produce determinados efectos en los casos concretos expresamente previstos.

Basándose el parentesco en la comunidad de sangre, cuando la legislación civil habla genéricamente de parientes debe entenderse incluidos únicamente consanguíneos, salvo que expresamente se señalase otra cosa. En este sentido, puede señalarse que cuando el artículo 807 del Código civil se refiere como legitimarios a los hijos y descendientes debe entenderse incluidos los parientes por consanguinidad –sea matrimonial, no matrimonial, o adoptiva- no teniendo tal consideración los parientes por afinidad. En este mismo sentido, cuando el artículo 954 recoge el orden de llamamientos en la sucesión intestada debe considerarse que el precepto incluye como hermanos, sobrinos o restantes colaterales, únicamente a los consanguíneos.

En definitiva, puesto que el Derecho civil al utilizar la noción de parentesco se refiere tan sólo a los consanguíneos, de modo que cuando excepcionalmente quiere referirse a los parientes por afinidad lo señala expresamente –artículo 682-, debe entenderse que tal criterio debe extender sus efectos al Derecho Tributario, de modo que toda referencia fiscal al parentesco debe entenderse realizada implícitamente al que se deriva de la consanguinidad.

La aplicación de este criterio procedente del Derecho civil al ámbito tributario conduce a considerar que la adquisición mortis causa de determinados bienes y derechos procedentes de un pariente colateral en tercer grado por afinidad debe quedar recogido en el grupo IV previsto en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

La Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones parece inclinarse por este criterio en la medida en que cuando el artículo 20.2.a) enumera entre las personas incluidas en los Grupos I y II a los ascendientes y descendientes sin especificar su clase, implícitamente se refiere tan sólo a los consanguíneos, dado que los ascendientes y descendientes por afinidad se recogen expresamente en el grupo III.

*** Fecha:** 10 de mayo de 2001

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

*** Descripción sucinta de los hechos:** Titular de una póliza de seguro de vida suscrita con fecha 25 de noviembre de 1982 de la que son beneficiarios su cónyuge e hijos.

*** Cuestión planteada:** Compatibilidad de las deducciones generales establecidas en el artículo 20 de la Ley y las que se mantienen en virtud de la Disposición Transitoria Cuarta de la misma.

*** Contestación:** En el supuesto de una póliza de seguro sobre la vida contratada, como se expone, con anterioridad al día 19 de enero de 1987, la percepción de las respectivas cantidades por los beneficiarios continúa disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19 y 20 del TR de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones de 6 de abril de 1967.

Con independencia del beneficio anterior son aplicables, asimismo, las reducciones en la base imponible a que se refiere el artículo 20 de la nueva Ley, teniendo en cuenta que por no ser éstas últimas específicas del seguro deben de aplicarse sobre la total base imponible cuando el contratante del seguro deje otros bienes a favor de los beneficiarios.

En el supuesto de que el beneficiario del seguro solicite liquidación parcial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, deberá tenerse en cuenta que, no se practicará la reducción de la base imponible a que se refiere el artículo 20 de la Ley, cuya aplicación se reserva para el momento de liquidar o autoliquidar la adquisición de todos los bienes del causante. En cambio, en estas liquidaciones parciales deberá tenerse en cuenta, en su caso, la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley.

*** Fecha:** 26 de septiembre de 1988.

*** Cuestión planteada:** Si es posible reducciones en la base imponible en sujetos pasivos por obligación real.

*** Contestación:** Los causahabientes que no tengan su residencia habitual en España están sujetos al Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, a tenor del artículo 7 de la Ley. Estos contribuyentes cuando adquieran a título "mortis causa", tendrán derecho a aplicar en la base imponible las reducciones establecidas en el artículo 20.1 de la Ley. Así se desprende de la circunstancia de que la norma no distinga en materia de reducciones, entre los sujetos por obligación real y por obligación personal.

*** Fecha:** 13 de abril de 1989.

*** Cuestión planteada:** Una hermana fallece instituyendo como única heredera a su otra hermana, cual es la reducción aplicable y que grado de minusvalía del sujeto pasivo permite la reducción adicional en la sucesión mortis causa.

*** Contestación:** La reducción es la prevista en el artículo 20.1 Grupo III. El importe de la reducción se fija para cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Así para 1995, la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, fija el importe de la reducción

que corresponde a las personas comprendidas en el Grupo III citado anteriormente en 1.235.000 pesetas.

Se establece también en el artículo 20 citado (en la redacción dada por la Ley de Presupuestos para 1995) que "en las adquisiciones por personas con minusvalía física o psíquica o sensorial, se aplicará la reducción de 7.408.000 pesetas, además de las que pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante.

A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a la reducción aquellas que determinan derechos a deducción en la cuota del IRPF según la legislación propia de este impuesto".

En relación con este último impuesto, el artículo 31 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina que el grado de disminución física o psíquica que genera el derecho a la deducción es el que corresponde a quienes tengan la condición legal de persona con minusvalía en grado igual o superior al 33 %, de conformidad con el baremo a que se refiere la Disposición Adicional Segunda de la Ley 26/1990, de 20 de diciembre.

Estos baremos son los establecidos en la reglamentación de Trabajo y Seguridad Social.

No obstante, la condición legal de persona con minusvalía se considerará acreditada cuando:

a) Sea certificada por el Instituto Nacional de Servicios Sociales o el órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

b) Se perciba prestación reconocida por la Seguridad Social, por el Régimen Especial de Clases Pasivas, por la Mutualidad Nacional de Previsión de Administración Local o por Entidades que las sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente, siempre que para su reconocimiento se exija el grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

Si no se cumplen estos requisitos a que se refieren las disposiciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede la reducción adicional recogida en el artículo 20 de la Ley 29/1987.

Para calcular la cuota tributaria, el artículo 22 de la Ley 29/1987, establece un coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo según su grado de parentesco con el causante. Para el año 1995, teniendo en cuenta que el patrimonio del contribuyente, en principio no supera los 62 millones de pesetas y que se encuentra comprendido en el Grupo III (colateral de segundo grado), el coeficiente a aplicar sería el 1,5882.

Por otra parte conviene significar que tal y como se deduce de su escrito parece que, en su día, la adquisición de la vivienda se realizó por partes iguales entre las hermanas, luego en la sucesión causada por una de ellas en favor de la otra sólo deberá incluir en su adquisición hereditaria la mitad del valor real correspondiente a la vivienda referida, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que la otra mitad le pertenecería en pleno dominio.

* **Fecha:** 7 de julio de 1995.

b) Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por 100, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y el beneficiario.

La reducción será única por sujeto pasivo, cualquiera que fuese el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario, y no será aplicable cuando éste tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta Ley.

c) 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 artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con 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 falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros, para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará asimismo una reducción del 95 por 100 de su valor con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

** Descripción sucinta de los hechos: El consultante forma, con su mujer e hijos, un grupo de parentesco a los efectos del disfrute, respecto de determinada entidad, de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Está tramitando la calificación laboral de incapacidad absoluta.*

** Cuestión planteada: Se plantean diversas cuestiones relacionadas con la eventual transmisión "mortis causa" de títulos de la entidad a favor del cónyuge y descendientes del consultante.*

*** Contestación:** El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en virtud de la redacción dada al mismo por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone:

"2.c) En los casos en que la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados, de una persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades 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, 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.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con límite de 20.000.000 de pesetas por cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los daños anteriores al fallecimiento.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Por otra parte, del apartado 6 del mismo artículo resulta, para poder disfrutar de la exención, que los causahabientes no realicen actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En el escrito de consulta se parte de un grupo de parentesco integrado por el consultante -que ejerce las funciones de dirección-, su cónyuge e hijos, en el que todos tienen derecho a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que presupone, conforme a dicho escrito, que se cumplen todas y cada una de las condiciones que dicho precepto establece, conforme a su redacción vigente, por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 1998.

En estas circunstancias y ante la eventual declaración de incapacidad absoluta del consultante y la asunción por uno de los hijos de las funciones de dirección antes desempeñadas por el padre, percibiendo por ello el nivel de remuneraciones que exige la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, el escrito de consulta plantea diversos supuestos, que se contestan a continuación en el mismo orden en el que se formulan:

1.- "Si falleciese quien suscribe, y considerando todo lo anterior, ¿sería aplicable la reducción del 95% a la transmisión hereditaria de quien suscribe hacia sus herederos?.

La variación del sujeto pasivo ejerciente de las funciones de dirección y de la consiguiente percepción de las remuneraciones exigidas por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que se alteren las demás circunstancias expresadas en el escrito de consulta, no introduce modificación en el disfrute de la exención en los términos expuestos, por lo que las participaciones del consultante seguirían estando exentas y, en consecuencia, de acuerdo con el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, antes transcrito, sería procedente la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible, siempre que, como es obvio, se cumplan los requisitos que determinan tanto la letra c) del apartado 2 como el apartado 6 de la Ley reguladora del impuesto sucesorio.

2.- *Se plantea la hipótesis de transmisión hereditaria exclusiva de participaciones en una entidad que corresponden a un matrimonio en régimen de la sociedad legal de gananciales y que están exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Si el causante otorga al cónyuge superviviente el usufructo del tercio de libre disposición, aparte del usufructo del tercio de mejora que por ley le corresponde, y deja al hijo el resto de la herencia, se plantean tres cuestiones:*

a) *En la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respecto del cónyuge, ¿se aplicaría la reducción del 95% por el usufructo recibido? y*

b) *¿Estaría exento en el Impuesto sobre el Patrimonio el usufructo de dos tercios de la herencia que recibiría el cónyuge?.*

c) *En la liquidación del hijo, la reducción del 95% ¿se aplica sobre el valor del pleno dominio de las participaciones recibidas o sobre el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la porción hereditaria, es decir, sobre el valor del tercio de pleno dominio y sobre los dos tercios de la nuda propiedad?.*

Respecto de la cuestión a), la respuesta afirmativa resulta del literal del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto admite la procedencia de la reducción del 95% en la base imponible "en los casos en que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges.....estuviese incluido el valor.... de participaciones en entidades 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, del Impuesto sobre el Patrimonio o de derechos de usufructo sobre los mismos.....". Habría que reiterar aquí las exigencias impuestas en el artículo 20.2.c) y 20.6 de la ley del impuesto primeramente citado.

Por el contrario, en la cuestión b), ha de rechazarse la posibilidad de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del cónyuge, habida cuenta lo prescrito en el artículo 4.2 del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, conforme al cual:

"2. En el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, sólo tendrá

derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurren en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención."

La contestación de la tercera cuestión, expresada en la letra c), exige traer a colación la norma establecida en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 6 de noviembre:

"1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior."

De acuerdo con lo que señala este precepto, en las adquisiciones realizadas por un nudo propietario se está ante una adquisición del pleno dominio de un bien por el que procede la práctica de una única liquidación por el valor de ese pleno dominio, si bien una parte de esa liquidación única queda aplazada, no sólo en cuanto a su ingreso sino también en cuanto a la materialidad de su práctica, al momento de la extinción del usufructo, lo que hace que en una liquidación a figurar a cargo de un nudo propietario, ya adquiera sólo bienes en nuda propiedad o bienes en nuda propiedad acompañados de otros en pleno dominio -como es el supuesto objeto de consulta- se pueda conocer, desde el primer momento, tanto el importe de la liquidación que debe ingresar como consecuencia de la adquisición inmediata de la nuda propiedad como, posteriormente, como consecuencia de la consolidación del pleno dominio. Cantidad esta última que ya no experimentará variación y que habrá de ser ingresada en dicho momento.

Es de advertir, a este respecto, que se ha deslizado un error en la valoración que del usufructo se contiene en el escrito de consulta. Dado que la regla valorativa a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio es la de computarlo por un 70% del valor cuando el usufructuario tenga menos de veinte años (19), reduciendo un punto por año adicional, como el cónyuge supérstite tiene 60 años (41 de exceso sobre 19), al restar 41 de 70 el porcentaje a considerar es del 29% y no del 30%.

En conclusión sobre la cuestión c), la reducción del 95% se aplicará, para el caso del hijo a que se refiere el escrito de consulta, sobre una base imponible integrada por la suma del valor del tercio de pleno dominio y de los dos tercios en nuda propiedad.

3.- Suponiendo que fallezca el cónyuge supérstite, ¿se puede aplicar la reducción del 95% sobre el valor resultante de la consolidación del dominio?

La respuesta a esta pregunta está implícita en la contestación a la cuestión c) anterior. En el momento de la consolidación, habrá que girar nueva liquidación sobre el valor que el usufructo tenía en el momento de su constitución -salvo que, conforme al segundo párrafo del art. 51.2 del Reglamento de 1991, no se hubiese agotado la reducción a que se refiere el art. 42 del citado Reglamento en la liquidación de la nuda propiedad-, aplicando sobre el mismo el tipo medio efectivo de gravamen procedente en la liquidación anterior. De esta forma, el nudo propietario que consolida satisfará una cuota íntegra que será la diferencia entre la cuota girada sobre la base liquidable teórica y la base liquidable efectiva.

** Fecha: 4 de junio de 1999.*

** Descripción sucinta de los hechos: Los hijos de un empresario fallecido, titular de un negocio de promoción inmobiliaria exento en el Impuesto sobre el Patrimonio, heredan a partes iguales la titularidad del negocio con intención de aportarlo íntegramente a una sociedad mercantil, de la que serían socios a partes iguales, previéndose que uno de ellos dirija la Sociedad. 29/1987.*

** Cuestión planteada: ¿Supone la aportación a la sociedad mercantil el incumplimiento del requisito de permanencia para la reducción del 95% del valor del negocio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?. Asimismo, se plantea la incidencia en el mantenimiento de dicha reducción de un eventual cambio de objeto social de la Sociedad y del cese futuro de sus actividades, manteniendo en tal caso los coherederos la titularidad de los elementos patrimoniales correspondientes al valor del negocio adquirido "mortis causa.*

** Contestación: El artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en virtud de la redacción dada al mismo por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone:*

"2.c) En los casos en que la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados, de una persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades 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, 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.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos

anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con límite de 20.000.000 de pesetas por cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los daños anteriores al fallecimiento.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Por otra parte, del apartado 6 del mismo artículo resulta, para poder disfrutar de la exención, que los causahabientes no realicen actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

En el escrito de consulta se parte de una adquisición "mortis causa" en la que se da por supuesto que la empresa individual del causante gozaba de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Siendo esto así y a la vista de los apartados transcritos, siempre que se mantenga por los ahora coherederos el valor de la adquisición, no obsta al mantenimiento de la reducción del 95% establecida que se produzcan las circunstancias reseñadas en el escrito de consulta, es decir, la aportación íntegra del negocio a una sociedad mercantil, el eventual cambio futuro del objeto social de ésta o, incluso, el cese de las actividades de dicha entidad por cumplimiento de su objeto social, en tanto en cuanto, respecto de este último supuesto, los ahora coherederos conservaren la titularidad de elementos patrimoniales con los que se cumpliera el requisito legal.

* **Fecha:** 3 de septiembre de 1999.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Grupo familiar que tiene la total titularidad de las participaciones de una entidad cuyo objeto social está constituido por actividades de promoción inmobiliaria.

* **Cuestión planteada:** Procedencia de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para los miembros del grupo de parentesco, así como las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones previstas en los artículos 20.2c) y 20.6 de su Ley reguladora para los casos de transmisión de participaciones "mortis causa" e "intervivos", respectivamente.

* **Contestación:** El escrito presupone que se cumplen los restantes requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y que especifica el artículo 5 del reciente R.D. 1704/1999, de 5 de noviembre. Debe tenerse presente, dado que no se explicita en dicho escrito, que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles se considerará actividad económica a efectos de la exención (conforme al artículo 1.2 del R.D. citado) cuando concurren las circunstancias establecidas en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, es decir, que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a

llevar a cabo la gestión de la misma y que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Tanto en la Ley como en el Real Decreto citado se establece que, de existir participación conjunta en una determinada entidad por el sujeto pasivo con alguna o algunas de las personas que con él forman grupo de parentesco –cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado-, es suficiente con que las funciones de dirección y el nivel de remuneraciones exigido se cumplan en al menos una de las personas del grupo, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención. Ahora bien, las relaciones de parentesco admitidas por la Ley no tienen por qué tomar como sujeto pasivo “de referencia” precisamente al miembro del grupo de parentesco que desempeñe tales funciones directivas, pues ni la Ley ni el R.D. mencionado imponen tal cosa.

Siendo esto así y tomando como sujeto pasivo “de referencia” al que en el escrito de consulta aparece identificado como JAS, éste formará grupo con su cónyuge, hermana y cuñado (colaterales de segundo grado ambos, el primero por consanguinidad y el segundo por afinidad), hija –que es la que ejerce funciones directivas-, hijo y nuera (descendiente por afinidad en primer grado). Todos ellos, en cuanto titulares de participaciones, tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se plantea, a continuación, si en caso de fallecimiento de dos de los miembros del grupo sería aplicable la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el supuesto de transmisión “mortis causa” a favor de dos sobrinos. Tal y como refleja el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reproducido en el escrito de consulta, sólo procederá en defecto de descendientes o adoptados de los causantes. Debe advertirse, no obstante, aunque no incida en ese punto, que la redacción actual del artículo 20.2 de dicha Ley se contiene en los artículos 66 y 5 de las leyes 54 y 55/1999, ambas de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 y de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Por último y en cuanto a la procedencia de la reducción en los casos de donación de las participaciones entre los mismos sujetos pasivos que en el caso anterior (art. 20.6, también reproducido en el escrito de consulta), resulta evidente que no siendo descendientes los sobrinos, no habrá lugar a una eventual reducción en la base imponible del impuesto aplicable.

*** Fecha:** 13 de marzo de 2000.

*** Descripción-sucinta de los hechos:** La sujeto pasivo y sus dos hijas han aplicado la reducción del 95% por adquisición “mortis causa” de vivienda habitual.

*** Cuestión planteada:** Mantenimiento o no del requisito de permanencia exigido por el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto en los casos de transmisión por la usufructuaria a la nuda propietaria o viceversa de la vivienda, de transmisión conjunta por ambas a la otra hija que, habiéndose aprovechado de la reducción correspondiente, no resultó adjudicataria de derecho alguno sobre el inmueble y supuesto de que cualquiera de las herederas quebrante unilateralmente la obligación de mantener la adquisición.

*** Contestación:** El artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge el principio de la igualdad en la partición o, lo que es lo mismo, la regla conforme a la cual y a los efectos del impuesto cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se

hubieran hecho con escrita igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Si todos los sucesores reciben todos los bienes en proporción a su derecho en la sucesión, la reducción a que se refiere el artículo 20.2.c) de la Ley para los supuestos de adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos del citado artículo, apartado y letra, todo ello con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición. La reducción les beneficiará, en consecuencia, sobre la parte del valor bien objeto de reducción incluida en su correspondiente base imponible.

La aplicación de la regla anterior, en cuanto beneficia por igual a todos los causahabientes, decae, como es lógico, en aquellos supuestos en que el causante, mediante testamento u otros documento haya asignado elementos específicos a determinados causahabientes. En tales casos, sólo el adjudicatario incluirá en su base imponible el valor de dichos elementos y, por tanto, gozará en exclusiva de la reducción que procediera.

Cuando, no obstante, esa regla general sea aplicable –como sucede en el supuesto del escrito de consulta- las condiciones que se exigen respecto a la permanencia de lo adquirido en el patrimonio del adquirente deberá ser cumplido por el sucesor o sucesores que realmente hayan adquirido los bienes o derechos de que se trate, de forma que si incumpliera uno de ellos, todos los adquirentes beneficiados por la reducción en la sucesión perderán dichos beneficios –debiendo abonar la parte de impuesto no ingresada además de los intereses de demora- al igual que el realmente incumplió la condición. Se trata, por así decirlo, de que como derivación del principio de igualdad en la partición, se ha formado un “grupo de herederos” a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento a todos beneficia y su pérdida a todos perjudica, con la circunstancia adicional de que ese mantenimiento sólo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes o derechos por los que se disfrutó la reducción.

Trasladados estos criterios (reflejados en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, dictada por este Centro Directivo) a los casos concretos que plantea el escrito y exclusivamente en lo que al mantenimiento o no de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se refiere, cabe afirmar lo siguiente:

a) Tanto si la usufructuaria transmite su derecho a la hija que es nuda propietaria, como si el proceso es el inverso, se mantiene la adquisición por el “grupo de herederos” a que antes nos referíamos y, consiguientemente, no hay pérdida del derecho a la reducción practicada en su momento.

b) Si la usufructuaria y/o la nuda propiedad transmitieran su derecho y/o título de propiedad a la tercera heredera, también beneficiaria en su momento de la reducción, la solución sería, por las mismas razones, igual que en el caso anterior.

c) Si una de las herederas “quebranta unilateralmente la obligación de mantener la adquisición”, tal y como se plantea en el escrito, las consecuencias del último párrafo del artículo 20.2.c) –reintegro de la parte del impuesto y abono de intereses de demora- operarían, según se ha expuesto, para las demás beneficiarias de la reducción en su momento practicada.

*** Fecha:** 12 de mayo de 2000

*** Descripción sucinta de los hechos:** Sujeto pasivo titular del 50% de una vivienda por la que aplicó, en su día, el porcentaje de reducción previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por adquisición mortis causa de vivienda habitual.

*** Cuestión planteada:** Mantenimiento del requisito de permanencia en caso de aportación de su parte en la propiedad a una Sociedad familiar de su titularidad y de sus descendientes, recibiendo a cambio los valores correspondientes.

***Contestación:** Tanto en la redacción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el momento del devengo conforme al escrito de consulta, es decir en 1997, como en su texto actual conforme a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida gozan del mismo porcentaje de reducción que para los demás supuestos previstos en dicho apartado y letra, siéndoles aplicables, igualmente, el requisito de permanencia señalado para ellos, de modo que, para unos y otros y tal y como se señala en el último párrafo de la letra, "en el caso de no cumplirse el requisito de permanencia a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora". Por otra parte y por remisión de lo previsto en el apartado 6 del mismo artículo de la ley del impuesto tampoco podrá el adquirente "realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición".

Interpretando ambas exigencias, el epígrafe 1.4.c) de la 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 (B.O.E. del 10 de abril de 1999), dictada por este Centro Directivo, advierte que la Ley "únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente".

Habida cuenta que, conforme a lo expuesto en el escrito de consulta, la vivienda sería sustituida por valores dejando de formar parte del patrimonio individual del sujeto pasivo para integrarse en el activo de la Sociedad familiar, la aportación comportaría el incumplimiento del requisito de permanencia con los efectos antes mencionados.

*** Fecha:** 29 de enero de 2002

3. Si unos mismos bienes en un periodo máximo de diez años, fueran objeto de dos o más transmisiones "mortis causa" en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente.
4. En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.
5. En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera

*** Cuestión planteada:** ¿La donación de 100.000 ptas. a un hijo debe declararse y hacer la correspondiente autoliquidación en el modelo 651?. Si no se tuviera que declarar, ¿cual es el mínimo exento para este tipo de donaciones?.

*** Contestación:** La donación de 100.000 pts. a un hijo esta sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que debe declararse ante la Administración Tributaria, bien para que esta practique la liquidación correspondiente o bien para que la liquidación vaya acompañada de la correspondiente autoliquidación practicada por el

sujeto pasivo. En materia de donaciones no se admiten reducciones en la base imponible, lo que quiere decir que no existe ningún mínimo exento.

*** Fecha:** 28 de mayo de 1993.

6. En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

***Cuestión planteada:** Interpretación del alcance de la expresión "mera pertenencia al Consejo de Administración" contenida en el segundo párrafo de la letra b) del apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones.

*** Contestación:** En su redacción por el artículo 5 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, 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, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) *Que si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.*

c) *El donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.*

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones mortis causa a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Del texto literal de la letra b) transcrita resulta que el propósito de la Ley es que el donante quede plenamente desvinculado del ejercicio de funciones de dirección y de la percepción de remuneraciones que hayan sido su fuente mayoritaria de ingresos, si es que, como es lógico, viniera desempeñando aquéllas. Concurriendo tal circunstancia -que puede no estar presente tratándose de un pariente integrado en un grupo familiar de los previstos en el artículo 4.º Octavo.º Dos de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio-, la Ley considera, como supuesto "ad exemplum", que la mera pertenencia al Consejo de Administración de una sociedad no constituye un supuesto de ejercicio de funciones directivas.

En el caso del escrito de consulta y después de la reforma estatutaria abordada ".por la Sociedad, las funciones del Presidente del Consejo quedan limitadas a las protocolarias y representativas de la entidad, estableciéndose expresamente que "no tendrán carácter ejecutivo, de dirección o de gestión de la actividad de la Sociedad

Siendo esto así y con independencia de la tributación por el I.R.P.F. de las "dietas" que perciba en el futuro el donante y ahora Presidente del Consejo de Administración de la entidad, no cabe duda de que esta retribución no responde al ejercicio posterior al hecho de la donación de funciones de directivas y, en consecuencia, no afectará al mantenimiento de la reducción del 95% en la base imponible correspondiente.

*** Fecha:** 19 de abril de 1999.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante se plantea la donación a sus hijos de sus participaciones en el capital de dos entidades mercantiles.*

***Cuestión planteada:** *Se plantean diversas cuestiones: si la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones es independiente del reparto de sus participaciones, valoración de éstas, exigencia de que los rendimientos obtenidos por sus hijos –administradores en las entidades- procedan, al menos parcialmente, del ejercicio de funciones de dirección, proporción que tales rendimientos han de guardar sobre el total de los percibidos y consecuencias de que los hijos y donatarios dejen de cumplir los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio dentro del plazo previsto por la Ley.*

***Contestación:** El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto para los casos de transmisiones "inter vivos" de participaciones en entidades realizadas a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, cuando, con arreglo al artículo 4. Octavo. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, resulten exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. A estos efectos, resulta indiferente el criterio de reparto que establezca el donante.

En relación a la valoración de las participaciones, los apartados 1 y 2 del artículo 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (BOE del 6 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, establecen lo siguiente:

"1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio."

A estos efectos, conviene recordar que el artículo 16.Uno de la Ley es del siguiente tenor:

"Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido debidamente auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: El valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances."

Se plantea el escrito, a continuación, si el ejercicio de las funciones directivas desarrolladas por los hijos del consultante exigen, a los efectos de la exención en el impuesto patrimonial, que una parte de sus rendimientos los obtuviesen como administradores (punto 3), así como la proporción que tales rendimientos han de mantener respecto de la totalidad de lo percibido por trabajo personal (punto 4). En contestación a ambas cuestiones, ha de tenerse en cuenta que, con cada hijo y para cada entidad, el consultante forma un "grupo de parentesco" en el que, tal y como exige la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio,

“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”. En consecuencia, si los hijos ejercen funciones directivas en cada entidad- en un caso, como Administrador único y, en otro, como solidario- han de percibir, precisamente por el desempeño de tales funciones, remuneraciones que representen más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. Así lo exigen tanto el artículo 4.Octavo.Dos d) de la Ley como el artículo 5.1.d) del Real Decreto antes citado.

Asimismo, se considera oportuno resaltar al respecto, dado el silencio que guarda en este punto el escrito de consulta, la necesidad de que cada uno de ellos participe en alguna medida en el capital de la entidad en la que son Administradores, requisito para el disfrute de la exención tanto por ellos mismos como por el consultante.

Por último, en el caso de que un donatario receptor exclusivo de un determinado porcentaje de participaciones no cumpliera el requisito legal de mantener el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante el plazo de los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, es obvio que perdería su derecho a la reducción practicadas, con las consecuencias que detalla el propio artículo 20.6 de la Ley 29/1987. Si por el contrario y como consecuencia de la donación se hubiese constituido un proindiviso entre dos o más donatarios sobre participaciones exentas, el mantenimiento o pérdida de la reducción surtiría efectos de forma separada e individualizada para cada donatario según que, respectivamente, se cumpliera o no los requisitos exigidos por el citado artículo y apartado.

*** Fecha:** 10 de marzo de 2000

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Sujetos pasivos donatarios de participaciones que gozaban de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio que pretenden aportarlas a Sociedad de Responsabilidad Limitada que realizará actividad de “holding”, teniendo como objeto social la gestión, dirección y administración de dichas participaciones.*

*** Cuestión planteada:** *Si tal aportación puede entenderse contraria al requisito de mantenimiento del valor de adquisición conforme al artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*** Contestación:** *Con carácter previo, ha de advertirse que la consulta se refiere al apartado 6 y no al apartado 2.c) –como erróneamente se señala- del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, dado que se parte de una previa donación y de que el requisito de mantenimiento del valor de adquisición durante diez años se contempla sólo para los casos de transmisión “inter vivos” de participaciones y otros elementos patrimoniales.*

En diversas ocasiones, como en la Consulta 2269/1999 que se adjunta al escrito de consulta, este Centro Directivo ha interpretado que cuando el referido precepto y apartado exige el mantenimiento de la adquisición durante 10 años se refiere al mantenimiento del valor de la adquisición, por lo que, en principio, no plantea problema alguno la aportación a una Sociedad de Responsabilidad Limitada (S.R.L.) como la que se plantea en el escrito de consulta, máxime cuando el valor de lo aportado excede del que tenían las participaciones en el momento de su adquisición gratuita.

Ahora bien, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 también exige que el donatario o donatarios tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación (salvo fallecimiento). Dado que ese periodo no puede haber transcurrido ya, ha de analizarse si las participaciones en la S.R.L. gozarán de exención conforme a lo previsto en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que regula dicho impuesto.

A ese respecto, debe tenerse presente que dicho artículo, apartado y letra impone, entre otros requisitos, que la entidad en la que se participa habrá de realizar de manera efectiva una actividad económica y no ha de tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, considerándose que se da la primera circunstancia cuando, por aplicación del artículo 75 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores (sociedad de cartera) o es de mera tenencia de bienes.

Del texto del escrito de consulta no cabe formarse opinión sobre el porcentaje de participación que la S.R.L. "holding" tiene respecto de las entidades en que participa. Si ese porcentaje es superior al 5% del capital social de éstas, la S.R.L. cuenta con la organización de medios personales y materiales para dirigir y gestionar la participación y las entidades participadas realizan de manera efectiva y como actividad principal una actividad económica, las participaciones se excluirán del cómputo como valores de acuerdo con lo previsto en el artículo 75 de la Ley 43/1995, por lo que en ningún caso la S.R.L. podría ser considerada como sociedad de cartera y tampoco como de cartera de bienes, en tanto en cuanto la totalidad de su activo (las participaciones) están afectas a la actividad económica realizada por las entidades participadas.

Si, por el contrario, no se cumplen las condiciones citadas, no procederá la exclusión de los valores, la S.R.L. será calificable como de cartera y, en cuanto tal, no cumpliría el requisito establecido en la letra a) del artículo 4.Octavo.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio; siendo esto así, los sujetos pasivos titulares de las participaciones en dicha entidad "holding" dejarían de cumplir la exigencia referida al mantenimiento de la exención patrimonial y, consecuentemente, perderían el derecho a la reducción en su día practicada, con obligación de pagar la parte del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que correspondiera, así como los intereses de demora.

*** Fecha:** 30 de enero de 2001

***Descripción sucinta de los hechos:** Sujeto pasivo que pretende donar participaciones que no gozan de exención plena en el Impuesto sobre el Patrimonio.

***Cuestión planteada:** Aplicabilidad de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

***Contestación:** El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exige, para que pueda aplicarse la reducción del 95% en la base imponible por adquisiciones "inter vivos" de participaciones en entidades del donante, la previa exención de dichas participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio con arreglo al artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio y Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, que regulan los requisitos y

condiciones tanto para la exención de las actividades empresariales y profesionales como de las participaciones en entidades en el impuesto patrimonial.

El artículo 6.1 del citado Real Decreto establece que la exención en el impuesto patrimonial "sólo alcanzará al valor de las participaciones....en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad".

Por lo tanto, aunque no resulte expresamente establecido así en la legislación reguladora de la exención, presumiblemente por ser innecesario advertirlo, el mecanismo favorecedor de la transmisión generacional de actividades económicas y participaciones implica que la reducción en la base imponible de las adquisiciones "mortis causa" e "inter vivos" se subordina a la previa y necesaria condición de que tales elementos patrimoniales estén exentos en el impuesto patrimonial y en tanto en cuanto dichos elementos gocen de la exención. Lo contrario, significaría admitir el absurdo de que los donatarios de una persona titular del 15% de acciones o participaciones en el capital de una entidad pero con un importe de la exención patrimonial ínfimo por razón de la proporción existente entre activos afectos y patrimonio neto, pudieran beneficiarse de una reducción en el impuesto sucesorio del 95% del valor real de unas o de otras, en importe muy superior al total exento.

En consecuencia, atendiendo a razones de lógica y de coherencia interna del mecanismo a que hemos hecho referencia así como de justicia tributaria, el porcentaje de reducción habrá de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, que en el caso del escrito de consulta serían las participaciones en el capital social de las diversas entidades.

* **Fecha:** 9 de julio de 2001

* **Descripción sucinta de los hechos:** El consultante, titular de una oficina de farmacia, pretende donar parte de su valor a su hija, también farmacéutica, parte del negocio profesional y constituir, consiguientemente, una comunidad de bienes con ella.

* **Cuestión planteada:** Compatibilidad de la operación diseñada con el disfrute y mantenimiento de la reducción mencionada.

* **Contestación:** En su redacción por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

"En los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Como puede advertirse y con carácter previo al cumplimiento de las condiciones que especifica el apartado reproducido, la Ley exige la transmisión "inter vivos" de la empresa o negocio como tal o, en su caso, de participaciones que el donante tuviere en una determinada entidad, todo ello de acuerdo con la finalidad que inspira tanto este apartado como el 2.c del mismo artículo, que no es otra que la de favorecer la transmisión intergeneracional de los elementos patrimoniales que se contemplan. En similares términos se pronunciaba la contestación, fechada en 11 de noviembre de 1999, a Consulta con nº de registro 42390 remitida a esta Dirección General, en la que, después de reconocer la posibilidad que existe desde 1998 para aplicar la reducción en transmisión de participaciones "inter vivos" de una empresa individual, dando así cabida a supuestos de comunidades preexistentes en los que un comunero lleva a cabo la operación, se decía que "...para que la donación de una empresa individual como la que nos ocupa pueda acceder al disfrute de la reducción del 95% prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha de hacerse de forma global, como actividad económica unitariamente considerada..." concluyéndose, más adelante, que "...la donación parcial de farmacia, el supuesto contemplado en el escrito de consulta no podría gozar de la reducción del 95% prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

Caso análogo es el que se plantea en el presente escrito de consulta, en cuanto que se pretende constituir "ex novo" una comunidad de bienes en la que el donante se reservaría el 75% de la propiedad, por lo que la conclusión ha de ser similar, en el sentido de que la operación proyectada no podría gozar de la reducción del 95% prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 4 de febrero de 2002

*** Descripción sucinta de los hechos:** Consultante donatario, junto con sus hermanos, de proindiviso de bienes afectos a actividades económicas. Pretenden disolver el proindiviso y, de forma simultánea, pactar en documento público la asunción por todos ellos de las consecuencias tributarias –ingreso del impuesto no satisfecho y abono de intereses de demora- para una eventual pérdida del derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y consiguiente pérdida del derecho a la reducción practicada en su momento por aplicación del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

***Cuestión planteada:** Validez ante la Administración tributaria del pacto mencionado.

*** Contestación:** *En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:*

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos" a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

- a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.*
- c) En cuanto al donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.*

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Del texto de la consulta parece desprenderse que la persona donante pretende constituir un proindiviso de un conjunto de bienes -unos afectos y otros no a actividades económicas- con el propósito por parte de los donatarios de proceder con posterioridad a la disolución del proindiviso, de forma que alguno o algunos de ellos reciban los bienes que estaban afectos a la actividad empresarial. Con objeto de asumir todos ellos por igual los derechos, obligaciones y cargas dimanantes de la donación, se comprometerían mediante documento público a abonar de forma mancomunada la deuda tributaria e intereses de demora que pudieran ser exigibles a aquel o aquellos donatarios receptores de bienes afectos que no cumplieran el requisito de permanencia que exige el artículo antes reproducido para la permanencia del derecho a la reducción practicada.

Con independencia de que, como resulta con toda nitidez del texto del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, la posibilidad de la reducción sólo procede para los supuestos de transmisión "inter vivos" de una empresa individual o negocio profesional o de participaciones de una u otro pero no de cualquier clase de bienes, ha de advertirse que, formada una comunidad de bienes entre los donatarios, debe tenerse presente que, además del cumplimiento por la donante de las condiciones a) y b) de dicho precepto, sería preciso, conforme a la letra c), que los donatarios de los bienes afectos a actividades económicas mantengan lo adquirido y tengan derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

Habida cuenta que en los casos de comunidades de bienes y de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, ha de atribuirse a los comuneros las rentas que les correspondan según las normas o pactos aplicables y, en su defecto o si no constaran fehacientemente a la Administración, por partes iguales, habrá de ser cada comunero en un principio y el donatario una vez disuelto el proindiviso el que, en todo caso considerado individualmente, tenga derecho a la exención en el impuesto y el que, consiguientemente, haya de realizar la actividad empresarial y percibir el nivel de remuneraciones por su desempeño que exige el artículo 4. Octavo. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio –reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio– y su desarrollo reglamentario constituido por Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (B.O.E. del 6 de noviembre de 1999).

De acuerdo con lo expuesto, el cumplimiento del requisito de permanencia incumbe a cada donatario por separado y, consecuentemente, las consecuencias del incumplimiento: pago del impuesto no ingresado en su momento así como los intereses de demora. El compromiso mediante documento público que pretenden asumir todos los donatarios no puede afectar al régimen tributario previsto por la Ley, tal y como resulta del artículo 36 de la Ley General Tributaria cuando señala que “La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos o contratos no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

*** Fecha:** 26 de julio de 2002

7. La misma reducción en la base imponible contemplada en el apartado anterior y con las condiciones señaladas en sus letras a) y c) se aplicará en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

El incumplimiento de los requisitos exigidos llevará consigo el pago del impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.

CAPITULO VI Tipo de gravamen

Artículo 21. Tarifa

1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje

0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

CAPITULO VII Deuda tributaria

Artículo 22. Cuota tributaria

1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la [Ley 21/2001](#), de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20:

Patrimonio preexistente	Grupos del artículo 20			
	Euros	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11		1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43		1,0500	1,6676	2,1000

De más de 2.007.380,43			
a 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

En los casos de seguros sobre la vida se aplicará el coeficiente que corresponde al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo en que por su parentesco con el contratante estuviese encuadrado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

Si no fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión, se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

** Descripción sucinta de los hechos: Una compañía de seguros tiene contratado con numerosas empresas, una modalidad de contrato de seguro para su personal, en la que, con independencia de las prestaciones que del contrato deriven para el empleado en el momento de su jubilación o durante ésta, a su fallecimiento se abona una prestación en forma de capital a su viuda e hijos.*

** Cuestión planteada: Cuál es el parentesco que debe computarse para efectos de la aplicación de coeficientes.*

** Contestación: Las prestaciones que deriven de la modalidad de seguro a que se refiere la consulta, que deban tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tributarán en el mismo según las normas generales sobre aplicación de coeficiente contenidas en el artículo 22.2 de la Ley, que dispone que en los seguros contratados por las empresas en favor de sus empleados se tendrá en cuenta el parentesco existente entre beneficiario y asegurado.*

** Fecha: 26 de octubre de 1990*

3. 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.
- b) Cuando se trate de adquisiciones «mortis causa», se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el Impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.
- c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

4. En el caso de obligación real de contribuir, el coeficiente multiplicador será el establecido en el apartado 2 anterior. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

** **Cuestión planteada:** Cual es el cómputo del patrimonio preexistente en los supuestos de sujetos pasivos por obligación real.*

** **Contestación:** Debe tenerse en cuenta exclusivamente el patrimonio computable a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas para los sujetos por obligación real, es decir el situado en España, interpretación que armoniza los criterios de sujeción de ambos impuestos, con independencia de simplificar los problemas de valoración.*

Dicho criterio ha sido aclarado en el Reglamento del Impuesto, en el artículo 45 e) del RD 1629/1991, de 8 de noviembre.

** **Fecha:** 12 de julio de 1989.*

Artículo 23. Deducción por doble imposición internacional

1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

** **Descripción sucinta de los hechos:** La consultante nacida en el extranjero pero con nacionalidad española y residente en España, ha heredado al fallecimiento de su madre, hecho ocurrido en Honduras, bienes consistentes en una cuenta en dólares, depositados en un banco en Nueva York, habiendo pagado el impuesto sobre la herencia exigible en Honduras, por lo que los bienes adquiridos han sido remitidos a un Banco en España.*

** **Cuestión planteada:** Sobre si debe pagar algún impuesto sobre la herencia en España como consecuencia de la adquisición de los bienes a que la consulta se refiere.*

** **Contestación:** La consultante, por su condición de residente habitual en España está sujeta al pago del Impuesto español sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición hereditaria de los bienes de su madre, aunque ésta fuese de otra nacionalidad y residencia, estando sujeta por obligación personal, lo que implica la obligación de pagar el Impuesto por la totalidad de los bienes adquiridos con independencia del lugar donde se encuentren, según el artículo 6 de la Ley 29/87.*

No obstante, como manifiesta haber satisfecho el impuesto en el país de situación de los bienes y para evitar la doble imposición, de la liquidación

que proceda practicar en España, será deducible el importe efectivo de lo satisfecho en Honduras por el impuesto que haya gravado la herencia en aquél país, de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del artículo 23 de la citada Ley 29/1987, ya que al estar todos los bienes situados en Honduras no habrá lugar a aplicar lo dispuesto en la letra b) del mismo precepto, que está pensado para el supuesto de que existan bienes en España y fuera de España.

Con independencia de lo anterior, se debe indicar que la documentación debe presentarse, bien en la Delegación de Hacienda de Madrid, al no ser el causante residente en España, o bien en la oficina equivalente de la Comunidad Autónoma de donde sea residente la causahabiente.

***Fecha:** 23 de mayo de 1990.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Un residente en Holanda dona a su hijo residente en España diversos bienes y derechos.*

*** Cuestión planteada:** *Si dado que Holanda grava al donante y España al donatario es posible aplicar el artículo 23 de la Ley 29/1987, sobre doble imposición.*

*** Contestación:** *La cuestión que se plantea es la posible aplicación a un residente fiscal en España de la deducción prevista para evitar la doble imposición internacional, que según el consultante se produce en una donación de un residente en Holanda a su hijo residente en el Estado español.*

El fenómeno de la doble imposición, tanto internacional como nacional, ha sido estudiado por los tratadistas de la Hacienda Pública que distinguen entre la doble imposición económica y la doble imposición jurídica, siendo la primera la que recae sobre una misma renta o patrimonio de personas diferentes, frente a la segunda que se da cuando se grava una renta o patrimonio en la misma persona.

La doble imposición jurídica es la que se intenta evitar o paliar mediante las medidas bilaterales o unilaterales establecidas por los Estado, es decir Convenios para evitar la doble imposición y medidas normativas unilaterales de cada país.

Es entre las segundas en donde puede incardinarse la medida prevista en el artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que se cita en el escrito de consulta.

Una vez puesto de manifiesto lo anterior, debe en primer lugar observarse si en el supuesto de hecho expuesto en este caso se da o no un supuesto de doble imposición y si puede o no aplicarse lo previsto en el citado precepto.

Respecto a lo primero, se observa que no se trata del mismo sujeto pasivo que reciba una renta y sea gravado en dos países distintos por la misma, sino que son dos personas diferentes y tampoco se les grava por el mismo hecho imponible, sino que a una de ellas se la grava por la salida de elementos patrimoniales de su patrimonio y a la otra por la obtención de una renta gratuita e inter vivos.

A lo anterior puede añadirse que también en España da lugar a gravamen la salida de bienes o derechos por donación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del donante y simultáneamente, sin que se considere doble imposición, la entrada de dichos bienes en el patrimonio del donatario, sin que quepa deducción por doble imposición.

Por tanto, no puede hablarse en ningún caso de supuesto de doble imposición en este caso, lo que se refuerza con el análisis de lo previsto en el mencionado artículo 23 que al referirse a esta deducción claramente se refiere, aunque no sea de forma expresa, a que el sujeto pasivo puede deducirse la menor de dos cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España, lo que indudablemente hace referencia a que lo haya satisfecho el sujeto pasivo y en segundo lugar que sea por un impuesto que grave el incremento del sujeto pasivo del ISD y no el de otras personas que, además, en nuestro país se grava por el IRPF.

*** Fecha:** 11 de octubre de 2000

2. De acuerdo con lo previsto en la [Ley 21/2001](#), de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Artículo 23 bis. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla

1. En las cuotas de este impuesto derivadas de adquisiciones “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se efectuará una bonificación del 50 por 100 de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

2. En los supuestos de adquisiciones “inter vivos”, se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. A los efectos de esta bonificación, tendrán la consideración de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

3. En el caso de las demás adquisiciones “inter vivos”, se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

4. Para la aplicación de estas bonificaciones, se tendrán en cuenta las normas establecidas sobre residencia habitual y puntos de conexión en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

CAPITULO VIII Devengo y prescripción

Artículo 24. Devengo

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil.

** Descripción sucinta de los hechos: Un profesional realiza unos trabajos en los años 1992 y 1993 devengando por ello unos honorarios que no percibió en su momento. El día 18 de octubre de 1993 fallece, comunicándole a su viuda la Administración que los honorarios devengados se van a proceder a pagar en este momento.*

** Cuestión planteada: Tratamiento fiscal en el I.R.P.F. y en el Impuesto sobre Sucesiones.*

** Contestación: El artículo 43 de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece unas reglas para la individualización de los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales. Así en su apartado número Uno determina que "los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades". Además se presume, salvo prueba en contrario, que estos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales.*

Por otro lado, la normativa del I.R.P.F. se refiere expresamente al criterio de devengo como principio de general aplicación para la imputación temporal de rentas. En concreto, el artículo 14 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ordena imputar los ingresos al periodo en que se hubieran devengado, con independencia del momento en que se realice el cobro.

Por lo tanto, deberán presentarse por los herederos, declaraciones complementarias por este impuesto de los ejercicios 1992 y 1993 correspondientes al profesional fallecido, incluyendo los honorarios devengados en cada uno de estos años.

Por otra parte, en las adquisiciones por causa de muerte, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga el día del fallecimiento del causante, según el artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Según el escrito de consulta, el devengo se produjo el día 18 de octubre de 1993.

El plazo para la presentación de la declaración es el de seis meses a contar desde el fallecimiento, artículo 67 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

A efectos civiles, la herencia está constituida por la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de la persona fallecida y la base imponible del impuesto está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles (artículo 9 Ley 29/87). Dentro de la masa hereditaria figurará, en principio, el derecho de crédito del

causante por los honorarios devengados. Se indica que eso es "en principio" porque habrá que tener en cuenta el régimen económico del matrimonio, y existe la posibilidad de que, en atención a dicho régimen una parte de esos honorarios corresponda por derecho propio al cónyuge sobreviviente por su participación en los bienes comunes del matrimonio, sin que, de darse esa posibilidad, esta parte esté sujeta al referido Impuesto.

No se indica en el escrito de consulta si se liquidó en su día el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la herencia del profesional, aunque no se hiciera figurar entre los bienes y derechos del causante la parte de los honorarios a que nos hemos referido anteriormente.

En cualquier caso habrá que realizar una declaración por el Impuesto, bien complementaria (si se realizó en su día la liquidación correspondiente), que incluya la parte relativa a los honorarios devengados y no cobrados en su momento, bien extemporánea (si no se presentó declaración alguna).

*** Fecha:** 29 de diciembre de 1995.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Sujeto pasivo que deviene minusválido en el período de declaración.*

*** Cuestión planteada:** *Sí puede aplicarse la reducción por minusvalía.*

*** Contestación:** *El artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que en los supuestos de adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme a lo previsto en el artículo 196 del Código Civil.*

Por tanto, son las circunstancias de todo tipo que se den el día del devengo del tributo las que deben tenerse en cuenta a los efectos de la liquidación del tributo, salvo que se exprese otra cosa en una norma de rango legal.

En este supuesto, parece ser que uno de los sucesores, que no padecía en el momento de la muerte del causante minusvalía alguna le ha sobrevenido posteriormente una circunstancia que le convierte en minusválido, por lo que no tendrá derecho a la reducción de la base imponible por tal circunstancia, aunque en el transcurso del plazo de declaración del impuesto le haya sobrevenido una circunstancia que pudiera dar lugar al reconocimiento de una incapacidad que pudiera dar lugar a dicha reducción.

Cuestión diferente sería que uno de los sucesores estuviera en situación de minusvalía, pero que la misma no le hubiera sido reconocida legalmente, cuando posteriormente dentro del plazo de declaración se le reconociera tal condición, siempre y cuando se hiciera constar expresamente que la padecía con anterioridad o en la fecha del fallecimiento del causante, en cuyo caso sí tendría derecho a practicarse la reducción correspondiente al grado de minusvalía que sufriera en el momento del fallecimiento del causante.

*** Fecha:** 22 de octubre de 2002

2. En las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

** Descripción sucinta de los hechos: El consultante es hijo de padres separados legalmente de mutuo acuerdo. En el Convenio regulador aprobado judicialmente se contienen una cláusula que establece: el piso ganancial del matrimonio se adjudicará así: el 50% a la esposa en plena propiedad y el otro 50% a los tres hijos del matrimonio por iguales terceras partes en plena propiedad.*

Asimismo pactan la entrada en vigor de dichas medidas en el momento de la firma del convenio.

Los hijos no conocían dicha cláusula y no han aceptado de momento la presunta donación.

** Cuestión planteada: Cuando se entiende que se produce el devengo del impuesto.*

** Contestación: El artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:*

"En las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato".

Del mismo modo el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece en su artículo 47.2:

"En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e inter vivos, el impuesto se devengará en día en que se cause el acto o contrato".

De ambos artículos se desprende que el devengo en las donaciones se identifica con el momento de la perfección del acto o contrato.

A tales efectos el artículo 623 del Código Civil dispone que la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario.

También el artículo 633 exige, para que la donación de cosa inmueble sea válida, que se haga en escritura pública. Además debe constar la aceptación del donatario, bien en la misma escritura, bien en otra distinta que debe notificarse en forma auténtica al donante.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha expresado en jurisprudencia reiterada que para la eficacia y validez de las donaciones es preciso que en ellas concurren las condiciones y requisitos tanto formales como sustantivos que la Ley determina, y que no son sino el animus donandi, la forma documental y la aceptación de la liberalidad (Sentencias de 2 y 3 de diciembre de 1988, de 23 de septiembre y 29 de noviembre de 1989).

De igual forma, el TEAC en fallo de 25 de abril de 1991, considera la aceptación como la fecha a partir de la cual se entiende perfeccionado el acto o contrato.

Así pues, si la aceptación se hace constar en la misma escritura, el impuesto se devengará en la fecha de ésta. si se hace constar en escritura separada, el impuesto se devengará en la fecha en que la aceptación se notifique en forma auténtica al donante.

* **Fecha:** 24 de octubre de 1995.

3. 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.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Una persona fallece en estado de viudedad, sin ascendientes ni descendientes, dejando como herederas, en testamento, a las hijas que su difunto marido tenía de su anterior matrimonio. En una cláusula del testamento se establece que las herederas no podrán tomar posesión ni disfrutar de los bienes que heredan hasta después de la muerte de la madre de éstas.

* **Cuestión planteada:** Momento en que se liquida el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

* **Contestación:** El artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

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

No obstante, el apartado 3 del mismo artículo dispone:

"Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan".

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 47.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, el cual además añade que "se atenderá a ese momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen".

La disposición hecha por la causante en la cláusula segunda del testamento, en virtud de la cual las herederas designadas no pueden tomar posesión ni disfrutar de los bienes de la herencia hasta que fallezca una tercera persona, tiene la naturaleza de término o plazo.

Se trata de un término suspensivo o inicial, que fija el momento desde que surte efectos la adquisición hereditaria y se distingue de la condición, en que fija un hecho futuro pero cierto, mientras que la condición se refiere a un hecho futuro pero incierto.

El Código Civil se refiere al término o plazo en su artículo 805 al disponer que "será válida la designación del día o del tiempo en que haya de comenzar o cesar el efecto de la institución de heredero...".

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, la liquidación del Impuesto correspondiente a la sucesión a que se refiere el escrito de consulta deberá realizarse cuando llegue el término fijado, es decir, cuando fallezca la madre de las herederas, atendiendo al valor de los bienes del caudal hereditario en dicho momento y con arreglo a los tipos de gravamen en vigor en dicha fecha.

No obstante lo anterior, en cuanto a la fecha de presentación, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto, en el caso de

autoliquidación, por lo que deberá presentarse en la oficina gestora competente en el plazo de seis meses contados desde el día del fallecimiento del causante, si bien haciendo constar que no procede en este momento practicar liquidación, por encontrarse suspendida la misma por la concurrencia de un término de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por lo que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 22 de marzo de 1996

Artículo 25. Prescripción

1. La prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Plazo de prescripción de los hechos imponibles acaecidos con anterioridad al 1 de enero de 1988.*

*** Cuestión planteada:** *Interpretación que debe darse en relación con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Primera.*

*** Contestación:** *La Disposición Transitoria Primera dispone que los "hechos imponibles acaecidos con anterioridad a 1º de marzo de 1988 se regirán por la legislación precedente, salvo en lo relativo al plazo de prescripción al que se aplicará lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley" (prescripción de cinco años).*

La interpretación correcta lleva a la conclusión de que estará prescrito el derecho de la Administración cuando haya transcurrido el plazo de cinco años, aun en el supuesto de que el fallecimiento fuese anterior al día 1º de enero de 1988.

Ahora bien, dos problemas pueden suscitarse a la vista de esta interpretación: ¿cuándo debe comenzar el cómputo del plazo de prescripción y por qué causas y con qué condiciones se entiende interrumpido, en favor de la Administración?. Sobre la primera cuestión, la interpretación correcta es la de que para los fallecimientos ocurridos hasta el día 26 de abril de 1985, el plazo de prescripción debe contarse desde el día del fallecimiento, mientras que para los ocurridos a partir de esa fecha, que es la de entrada en vigor de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación de algunos preceptos de Ley General Tributaria, debe de contarse desde la finalización del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Mayores dificultades plantea la interpretación de la segunda cuestión aludida, que es la de determinar en qué condiciones y bajo que supuestos se entiende interrumpido el plazo de prescripción de cinco años.

Tenemos que partir de las distintas situaciones que pueden producirse y siempre bajo la base de fallecimientos anteriores a 1º de enero de 1988.

1) Transcurridos más de cinco años desde el fallecimiento si es anterior al 27 de abril de 1985, o más de seis años, si es posterior, sin que los interesados hayan presentado el documento a liquidar o sin que por parte de la Administración

se haya procedido de la manera que indica el artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria, se debe entender prescrito el derecho de la Administración para liquidar el Impuesto.

2) Si antes de transcurrir cinco años desde el fallecimiento, los interesados proceden a la presentación de los documentos o liquidación, o se produce cualquier acción administrativa realizada de la manera y para los fines que indica el precepto de la Ley General Tributaria indicado, se debe entender interrumpido el plazo de prescripción, que empezará a contarse de nuevo.

3) Si transcurrido más de cinco años desde el fallecimiento el documento se hubiese presentado y hubiese sido objeto de liquidación, o si la Administración de oficio hubiese liquidado el Impuesto notificando la liquidación al sujeto pasivo, antes del día 1 de enero de 1988, la liquidación se debe entender correctamente practicada ya que en esta fecha se había ejercitado el derecho de la Administración para liquidar el Impuesto, siendo imposible la aplicación retroactiva de un nuevo plazo de prescripción referido precisamente al ejercicio de una acción ya ejecutada.

4) Si transcurridos más de cinco años desde el fallecimiento los interesados hubiesen presentado el documento a liquidación pero esta no se hubiese practicado antes del día 1º de enero de 1988, debe entenderse aplicable lo dispuesto en la citada Disposición Transitoria Primera, ya que el nuevo plazo de prescripción entra en vigor, incluso con referencia a hechos imponderables anteriores a esta fecha. La presentación habría tenido eficacia para interrumpir el plazo de prescripción de diez años, pero no para interrumpir el de cinco años que en primero de enero debe jugar automáticamente y de oficio. Aparte de que esta solución es la que parece más conforme con la eficacia retroactiva que, de modo excepcional, la Ley atribuye al nuevo plazo de prescripción, la solución contraria conduciría a hacer de peor condición al sujeto pasivo que, aunque fuese extemporáneamente, cumplió con la obligación de presentar el documento frente a quien no lo hizo de ninguna manera.

5) Lo mismo que se indica con relación a la presentación del documento debe entenderse con relación a las actuaciones interruptivas de la prescripción realizadas antes del 1º de enero de 1988, pero después de transcurrido el plazo de cinco años desde el fallecimiento.

*** Fecha:** 27 de julio de 1988.

CAPITULO IX Normas especiales

Artículo 26. Usufructo y otras instituciones

Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

** **Cuestión planteada:** Cual es la interpretación correcta de la expresión "cuando el usufructuario cuente menos de veinte años", a efectos del cálculo de los usufructos vitalicios.*

** **Contestación:** Con frecuencia surge la duda de cuando la norma habla de que el usufructuario cuenta menos de veinte años, como debe interpretarse a efectos del cálculo correcto de los usufructos vitalicios. Sobre este particular cabe indicar lo siguiente:*

El artículo 66 del Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, establecía a efectos de la valoración de los derechos de usufructo, uso y habitación y nuda propiedad, las reglas siguientes:

"El valor del usufructo vitalicio se fijará tomando del valor total de los bienes el tanto por ciento que según la edad del usufructuario se determinara por las normas siguientes:

Si el usufructuario tiene 20 o menos años de edad, el valor del usufructo será del 70 por 100 del valor total de los bienes".

Es por ello por lo que tradicionalmente se ha venido considerando en los Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que cuando la norma se refiere al "usufructuario que cuente menos de veinte años", están incluidos también los de dicha edad a efectos del correspondiente cálculo.

Sin embargo, no es este el criterio correcto, dado los términos en que expresamente se manifiesta la normativa actual del Impuesto, que no se refiere al usufructuario de 20 años, sino al que no ha cumplido esa edad.

En efecto, tanto el artículo 26.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como el artículo 49.b) de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, disponen la forma de valorar los derechos del usufructo vitalicio en los siguientes términos:

"En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

Luego para obtener el valor del usufructo hay que comprobar en cuantas unidades la edad del usufructuario excede de 19 y en esas unidades hay que rebajar el 70 por 100.

Como se ha indicado con anterioridad debido a la tradición del Impuesto, con frecuencia la regla se traduce erróneamente en la fórmula $U = 90 - e$. (Siendo U el porcentaje del valor del usufructo que se busca, y e la edad del usufructuario).

Por el contrario, de acuerdo con lo expuesto, se considera que la fórmula correcta es la siguiente: $U = 89 - e$. Aplicando dicha fórmula, el valor mínimo del usufructo (10%) se alcanza cuando el usufructuario tenga cumplidos los 79 años.

** Fecha: 27 de febrero de 1995.*

- b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.
- c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

** Descripción sucinta de los hechos: Mediante escritura pública de venta, los padres de la consultante transmitieron a ésta y a dos de sus hermanas, la nuda propiedad de un inmueble, reservándose el matrimonio el usufructo vitalicio conjunto sobre dicho inmueble.*

Con posterioridad se produce el fallecimiento del padre, conservando la madre el derecho de usufructo.

Con fecha 10 de diciembre de 1990, la madre y las hijas transmiten a un tercero el derecho real de usufructo y la nuda propiedad del inmueble, consolidando, pues, el pleno dominio de la finca en la persona del adquirente.

** Cuestión planteada: Si es correcto el sistema de autoliquidación que comprende tanto la transmisión de la nuda propiedad como del derecho de usufructo, pues en relación a este último se considera que no procede liquidación alguna como consecuencia del fallecimiento anterior del padre, ya que el usufructo era conjunto y permanecía plenamente vivo en favor de la madre.*

** Contestación: en base a los antecedentes expuestos, se estima que la consulta se refiere a la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), de la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, consolidación a la que es aplicable lo dispuesto en el artículo 15.1 último párrafo del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, que dispone que "si la consolidación se operara en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones"; ya que en el caso consultado la consolidación se ha producido en un tercero como consecuencia de la compra de sus respectivos derechos a las nudas propietarias y a la usufructuaria sobreviviente, habiéndose satisfecho el impuesto correspondiente a tales adquisiciones, no procede ningún otro pago como consecuencia de la consolidación del pleno dominio en la persona del tercero comprador.*

** Fecha: 11 de marzo de 1991*

*** Descripción sucinta de los hechos:** En 1987, el padre del consultante vendió a éste la nuda propiedad de su vivienda habitual, reservándose él el usufructo vitalicio. Con la muerte de su padre en este año, el consultante manifiesta que adquiere por herencia el pleno dominio de la referida vivienda habitual.

*** Cuestión planteada:** El consultante desea saber si se puede aplicar la reducción del 95 por 100 regulada en el segundo párrafo de la letra c) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativo a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual del causante.

*** Contestación:** La letra c) del artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativo al usufructo y otras instituciones, dispone que “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución”.

Por otra parte, el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que “Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio”.

En desarrollo de este último, el artículo 42 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que regula la consolidación del dominio, señala lo siguiente en sus apartados 1, 2 y 7:

1. Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.

2. En la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, siempre que la consolidación se produjera por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, se exigirá al nudo propietario, por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por 100 por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento.

7. La consolidación del dominio desmembrado por título lucrativo se regirá por las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, el artículo 513 del Código Civil, relativo a los modos de extinguirse el usufructo, dispone que “El usufructo se extingue:

1.º Por muerte del usufructuario.
.../...”.

De acuerdo con los preceptos transcritos, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, es preciso aclarar que el consultante no consolida el dominio de la vivienda habitual del causante por vía hereditaria, sino por extinción del derecho real de goce sobre cosa ajena que pesaba sobre aquélla, por el

usufructo constituido por su padre cuando le vendió la nuda propiedad de su vivienda habitual.

Como se desprende claramente del apartado 1º del artículo 513 del Código Civil, el usufructo –en este caso vitalicio– se extingue por la muerte del usufructuario. Por lo tanto, cuando fallece el usufructuario, no se produce una adquisición del pleno dominio de la vivienda habitual por heredar el usufructo del padre, ya que no se puede transmitir por vía hereditaria lo que no existe, y el usufructo vitalicio sobre la vivienda habitual del usufructuario deja de existir desde el momento de su muerte, porque se extingue con ella. Lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado por la venta de la nuda propiedad, por extinción del usufructo vitalicio.

En cuanto al régimen fiscal aplicable a la extinción del usufructo vitalicio, de acuerdo con la letra c) del artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se exigirá el impuesto según el título de constitución. En el caso planteado, el consultante adquirió la nuda propiedad de su padre mediante compraventa. Por tanto, habrá que determinar la tributación de la operación teniendo en cuenta el carácter oneroso de la desmembración del dominio.

Consecuencia de lo anterior es que no resulta aplicable la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que regula la fiscalidad de las transmisiones lucrativas, sino el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que regula la tributación de las transmisiones onerosas.

De acuerdo con el artículo 14 del citado Texto Refundido, al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio. En este sentido, al tratarse de una consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, derivada de la muerte del usufructuario, según el apartado 2 del artículo 42 del Reglamento del impuesto, el nudo propietario debe tributar por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad de la vivienda habitual, efectuando la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por 100 por el que no se liquidó el impuesto al adquirirse la nuda propiedad.

En cuanto a la base imponible, constituida por el valor real, el valor a tener en cuenta es el que tenga la citada vivienda en el momento de la consolidación del dominio, es decir, en la fecha de fallecimiento del padre, y no el que tenía en el momento en que se desmembró el dominio. El porcentaje resultante –tanto por 100 por el que no se liquidó el impuesto al adquirirse la nuda propiedad– se aplicará sobre dicho valor. El tipo de gravamen aplicable también será el que esté vigente en el momento de la consolidación del dominio.

Por último, en relación con la consulta planteada sobre la aplicación de la reducción del 95 por 100 regulada en el segundo párrafo de la letra c) del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativo a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual del causante, lógicamente hay que concluir que ello no es posible, ya que la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso no está sujeta a dicho impuesto, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no contempla esta reducción ni otras análogas.

CONCLUSIONES:

Primera: De acuerdo con el apartado 1º del artículo 513 del Código Civil, el usufructo –en este caso vitalicio– se extingue por la muerte del usufructuario. Por lo tanto, cuando fallece el usufructuario, no se produce una adquisición del pleno dominio de la vivienda habitual por heredar el usufructo del padre, ya que no se puede transmitir por vía hereditaria lo que no existe, y el usufructo vitalicio sobre la vivienda habitual del usufructuario deja de existir desde el momento de su muerte, porque se extingue con ella. Lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado por la venta de la nuda propiedad, por extinción del usufructo vitalicio.

Segunda: En cuanto al régimen fiscal aplicable a la extinción del usufructo vitalicio, se exigirá el impuesto según el título de constitución. En el caso planteado, el consultante adquirió la nuda propiedad de su padre mediante compraventa. Por tanto, no resulta aplicable la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que regula la tributación de las transmisiones onerosas.

Tercera: Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio, efectuando la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el porcentaje por el que no se liquidó el impuesto al adquirirse la nuda propiedad. El valor a tener en cuenta es el que tenga la citada vivienda en la fecha de fallecimiento del padre. El porcentaje resultante se aplicará sobre dicho valor. El tipo de gravamen aplicable también será el que esté vigente en la fecha de fallecimiento del padre.

Cuarta: La aplicación de la reducción del 95 por 100 regulada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, relativa a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual del causante no es posible, ya que la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso no está sujeta a dicho impuesto, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que no contempla esta reducción ni otras análogas.

*** Fecha:** 19 de noviembre 2002

d) Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Se transmite mortis causa a una persona el usufructo de los bienes junto a la facultad de disponer, y a otra persona la nuda propiedad sin facultad de disponer.*

*** Cuestión planteada:** *Repercusiones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*** Contestación:** *La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19-12-1987) señala en el artículo 3 que el hecho imponible está constituido por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio.*

El artículo 26 señala que el valor de la nuda propiedad se computa por diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En cuando al valor del usufructo vitalicio se estima que es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida

que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, señala que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Una aplicación de esta regla se contiene en el artículo 52 del Reglamento al señalar que cuando se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes se le liquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

En relación al supuesto planteado, se considera que las liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el momento del fallecimiento del testador, deben tomar como base imponible para el usufructuario con facultad de disponer el valor total de los bienes, como si de pleno dominio se tratase, mientras que la base del nudo propietario es igual a cero, dado que se computa por diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo.

Si posteriormente el nudo propietario sin facultad de disposición de los bienes desea donar su derecho en favor del usufructuario, se produce un hecho imponible distinto e independiente del primero, en concreto, el previsto en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987 “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos”. Sujeto pasivo es el donatario, constituyendo la base imponible el valor neto de la nuda propiedad sin facultad de disposición de los bienes en el momento del devengo, que coincide con el día en que se cause o celebre el acto o contrato de donación.

Conforme al artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, corresponde al sujeto pasivo presentar ante la Administración tributario los documentos en los que se recoge el hecho imponible, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno de los bienes adquiridos. El importe declarado por los interesados como valor real de los bienes adquiridos atiende al valor normal de mercado, es decir, el precio que está dispuesto a pagar el mercado en situación de libre competencia por el bien transmitido.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de octubre de 1995, se remite para fijar el valor de mercado a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994: “Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación”.

En cualquier caso, la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley 230/1963, General Tributaria.

*** Fecha:** 5 de octubre de 2001

***Descripción sucinta de los hechos:** *La madre del consultante resulta heredera sustituta mediante testamento cuya cláusula segunda establece que, en defecto de la primera instituida “por premoriencia será su heredera universal en usufructo con facultad de disponer inter vivos en caso de necesidad libremente apreciada por ella, su sobrina ... , pasando a la defunción de esta los bienes que la misma no hubiere dispuesto a los hijos que dejare”.*

*** Cuestión planteada:** *Si la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.*

Si sería correcto tomar como base únicamente el usufructo de los bienes del caudal relicto y, posteriormente, liquidar por la nuda propiedad cuando se haga uso de la libertad de disposición. En este caso, quien debería liquidar por la nuda propiedad.

Si se liquida por el valor del pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que en su caso proceda por la cantidad no dispuesta, cuál es el periodo de prescripción para solicitar dicha devolución.

*** Contestación:** *Segundo: En cuanto a la segunda pregunta, la letra d) del artículo 26 de la misma Ley determina que “siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, se liquidará el impuesto en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda”.*

En desarrollo del texto anterior, el artículo 52 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala en su apartado 1 que “siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes, se le liquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable”.

En relación con el supuesto planteado en el escrito de consulta, en el que la heredera sustituta obtendría el usufructo universal con facultad de disponer inter vivos en caso de necesidad libremente apreciada por ella, y de acuerdo con los preceptos transcritos, la base imponible a considerar –en el caso de que opere la sustitución por premoriencia de la heredera instituida en primer lugar– será la correspondiente al pleno dominio y no sólo la del usufructo, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda posteriormente.

Esta devolución procederá en el caso de que el usufructuario con facultad de disposición justifique la transmisión de los bienes heredados a la persona indicada bien por el testador o bien por la normativa aplicable.

** Fecha: 22 de noviembre de 2002*

(*) Ver resto de la consulta completa en el artículo 26.d) de la Ley y en el artículo 47.3 del Reglamento.

e) La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo y se valorará conforme a las reglas anteriores.

f) En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido.

** **Cuestión planteada:** Cuál es el criterio aplicable en las liquidaciones a practicar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo de un causahabiente que adquiere los bienes de la herencia por su condición de sustituto vulgar designado por el causante, en el supuesto de que el heredero constituido en primer lugar renuncie a la herencia y, concretamente si en estos casos es de aplicación en la liquidación a girar a cargo del sustituto lo dispuesto en el artículo 53.1 del Reglamento del Impuesto, con la consecuencia de tener que aplicar en todo caso sobre la cuota íntegra, para obtener la cuota tributaria, el coeficiente que corresponda al sustituto por su parentesco con el causante, o bien corresponde aplicar la regla del artículo 58, que para los casos generales de renuncia pura, simple y gratuita, dispone la aplicación del coeficiente multiplicador más elevado, atendiendo al parentesco, bien sea el del renunciante o el del beneficiado por la renuncia.*

** **Contestación:** A semejanza de lo dispuesto en el artículo 34.1 del Texto Refundido anterior de 6 de abril de 1967, el artículo 26.f) de la Ley 29/87, recoge el mismo principio que aquel declarando que "en la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante", pero en cambio no remite expresamente a la norma general en materia de repudiación o renuncia, cuando el sustituto adquiere los bienes hereditarios por virtud de la renuncia del sustituido.*

A falta de esta remisión expresa, se estima que la declaración del artículo 26.f) de la Ley en el sentido de que en la sustitución vulgar "se entenderá que el sustituto hereda del causante" debe de interpretarse, no sólo en el sentido tradicional de que en estos casos existe una única transmisión hereditaria liquidable, la del causante al sustituto, sino también en el de que por haber previsto el causante el evento de la renuncia del heredero primeramente nombrado, determinando de modo expreso la persona a quien, en este caso, debe de corresponder la herencia, no procede aplicar la regla general fijada para los casos generales de repudiación o renuncia pura, simple y gratuita, pero sin sustituto previsto, actualmente establecida en el artículo 28.1 de la Ley, sino la que deriva de la declaración de que "el sustituto hereda al causante", que debe de aparejar la procedencia de aplicar las normas de liquidación que corresponden atendiendo siempre a la persona del sustituto adquirente.

Este criterio es el que ha recogido el vigente Reglamento del Impuesto al establecer una regla específica para los casos de sustitución vulgar sin distinguir, a diferencia de lo que hacía la normativa anterior, el caso de sustituto vulgar que llegue a ser heredero como consecuencia de la renuncia del heredero instituido.

** Fecha: 16 de enero de 1992.*

** Descripción sucinta de los hechos: Institución como heredero de un hermano de la testadora que había fallecido con anterioridad al otorgamiento del testamento.*

** Cuestión planteada: Consecuencia fiscal de la institución como heredero de un hermano de la testadora que había fallecido con anterioridad al otorgamiento del testamento.*

** Contestación: En relación con la consulta planteada ha de hacerse constar que, según los artículos 33, 190, 758 y siguientes del Código Civil, para poder suceder es necesario en primer lugar la sobrevivencia del sucesor al causante, pero, además, para poder ser designado como tal sucesor la persona instituida debe de tener capacidad para suceder, lo que no se puede predicar de las personas ya fallecidas, que al no ostentar personalidad jurídica tras su fallecimiento no tienen capacidad jurídica alguna para adquirir derechos.*

Teniendo en cuenta lo anterior, sin entrar en otras consecuencias de la designación de una persona fallecida como sucesor, si puede afirmarse que dicha institución es nula y no puede tener ningún efecto.

Por tanto, en el caso objeto de esta consulta, el hermano de la causante que premurió a ésta e, incluso, había fallecido a la fecha de su institución como heredero, ni puede heredar ni, por ende, transmitir derecho alguno por esta sucesión a sus hijos, por lo que estos y el otro hermano de la causante son los únicos herederos instituidos en el testamento que se cita, siendo además herederos a título propio y no como sustitutos de su fallecido padre.

En consecuencia, salvo anulación de la disposición testamentaria, todos los herederos vivos al momento del fallecimiento de la causante heredan por derecho propio y no como sustitutos de otro heredero que no puede llegar a serlo por haber dejado de existir antes del momento en que se otorgó el testamento.

** Fecha: 29 de mayo de 2002*

Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación

1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o, herederos.

** Descripción sucinta de los hechos: En base al artículo 831 del Código civil, una persona viuda puede distribuir los tercios de mejora y de libre disposición entre los hijos herederos a su prudente arbitrio, en un plazo máximo de diez años.*

** Cuestión planteada: Repercusiones tributarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

** Contestación: La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19-12-87) señala en el artículo 3 que el hecho imponible está constituido por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio, teniendo la consideración de sujetos pasivos los causahabientes, personas físicas.*

Según el artículo 9 constituye la base imponible en las adquisiciones mortis causa, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas deducibles.

El Reglamento del Impuesto contenido en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, señala en el artículo 7 que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

En el supuesto en que la persona viuda pueda distribuir entre los herederos a su prudente arbitrio los tercios de mejora y de libre disposición durante el plazo de diez años, al amparo de lo establecido en el artículo 831 del Código civil, a efectos fiscales debe distinguirse entre:

Por un lado, la liquidación tributaria que debe girarse al cónyuge viudo por el usufructo de la herencia, junto a las liquidaciones que corresponden a los hijos herederos en relación a la adquisición de la nuda propiedad de la legítima estricta.

Según el artículo 26 de la Ley 29/1987 el valor del usufructo vitalicio se estima en el 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

Por otro lado, en relación a la nuda propiedad de los tercios de mejora y de libre disposición, que por voluntad del testador y durante un plazo de diez años el cónyuge viudo tiene la facultad de distribuir libremente entre los hijos herederos, la Administración tributaria debe girar liquidaciones provisionales a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la base hereditaria.

Cuando el cónyuge viudo lleve a cabo la distribución de los tercios de mejora y de libre disposición entre los herederos, se girarán liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si como consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente, lo que se realizará con arreglo al procedimiento general de devolución de ingresos indebidos, regulado en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, y sometida a la limitación temporal del período de prescripción.

** Fecha: 5 de octubre de 2001*

* **Descripción sucinta de los hechos:** Liquidación sociedad de gananciales, con posibilidad de excesos de adjudicación, adjudicaciones de bienes de la herencia y reducción por vivienda habitual.

* **Cuestión planteada:** Aplicación reglas del ISD a la liquidación y adjudicación de bienes de la sociedad de gananciales, excesos de adjudicación y reducción por vivienda habitual del causante.

* **Contestación:** La liquidación de los bienes incluidos en la masa patrimonial de la sociedad de gananciales debe realizarse de acuerdo con lo previsto en los artículos 1392 y siguientes del Código Civil, que establecen en esencia, que el remanente de las deducciones establecidas en dichos artículos, se dividirá por mitad entre marido y mujer o sus respectivos herederos, sin que sea de aplicación a esta división ni, tampoco, a la adjudicación de bienes en pago del derecho de cada una de las partes, lo previsto para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en la que se regula dicho impuesto.

En efecto, el mencionado artículo 27, textualmente establece que: “En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, ...”, de cuyo inciso inicial se deduce que su aplicación solamente alcanza a las sucesiones por causa de muerte, sin que puedan extenderse a un acto como la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, aun cuando se produzca por causa de muerte de unos de los cónyuges, porque no puede conceptuarse, ni en el orden civil ni en el tributario, como sucesión.

Respecto a la posibilidad de que la Administración competente para la exigencia de este impuesto, pueda comprobar la posible existencia de excesos de adjudicación derivados de la disolución, liquidación y adjudicación de los bienes gananciales, debe responderse afirmativamente, puesto que, excluidas las mencionadas operaciones del concepto de sucesión, quedan como operaciones realizadas inter vivos, por lo que de producirse en su realización excesos de adjudicación gratuitos deberán considerarse como donaciones entre las partes, sin que sea de aplicación a estos supuestos lo dispuesto en el apartado 3 del reiteradamente citado artículo 27 de la Ley del impuesto, puesto que como se ha dicho, estas operaciones no son sucesiones.

En lo que se refiere a si la heredera puede aplicarse la reducción del 95% al 100% del valor de la vivienda habitual del causante, prevista en el artículo 20 de la Ley del tributo, hay que volver a referirse aquí al artículo 27 de la misma Ley, que, al aplicarse como regla de reparto y adjudicación de los bienes del caudal relicto a los herederos, hace que tal reducción deba beneficiar no sólo a quien finalmente adquiere ese bien concreto –en el supuesto planteado una de las herederas-, sino a todas las herederas, es decir tanto a la madre como a la hija, dado que las dos son herederas en la sucesión, aunque cada una de ellas adquiere la vivienda habitual en proporción a su derecho en la sucesión y, por tanto, sobre la parte que se considera, a efectos de este impuesto, que adquiere cada una, parte a la que se debe aplicar la reducción.

Fecha: 1 de agosto de 2002

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

** **Cuestión planteada:** ¿A qué tributación está sujeta la operación por la cual se disuelve un proindiviso existente, tras la adjudicación de la herencia?.*

** **Contestación:** Si como consecuencia del fallecimiento de una persona se dejaron los bienes en situación de proindiviso entre sus herederos, la posterior extinción del proindiviso con adjudicaciones de bienes concretos a cada heredero, sólo puede originar liquidaciones por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" en el supuesto de que se produzcan excesos de adjudicación, bien declarados, o bien como resultado de la comprobación de valores realizada en su momento a efectos de la herencia, tal como resulta del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el artículo 7.2.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Que los excesos de adjudicación declarados no quedarían sujetos a la referida modalidad cuando sean consecuencia necesaria de la naturaleza de los bienes incluidos en el proindiviso que se extingue, debiendo de tributar cuando hubiesen podido evitarse realizando adjudicaciones diferentes.

Que en el supuesto de que los excesos de adjudicación declarados no queden sujetos a "transmisiones patrimoniales onerosas", deben tributar por la modalidad gradual de "actos jurídicos documentados" cuando se documenten en escritura pública que reúna las condiciones exigidas en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

** **Fecha:** 4 de marzo de 1993.*

** **Descripción sucinta de los hechos:** Una persona que fallece deja a sus cuatro herederos un piso y valores, los herederos deciden que uno de ellos sea el adjudicatario del piso y que compense a los otros tres en dinero.*

** **Cuestión planteada:** Si la adjudicación del piso está gravado por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).*

*** Contestación:** El artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que se liquidarán excesos de adjudicación según las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos.

Por su parte, el artículo 7.2.B del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados determina que se consideran transmisiones patrimoniales, a los efectos de dicho impuesto, los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil (CC).

Teniendo en cuenta que el artículo 1062 del citado CC regula que, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, puede adjudicarse a uno de los herederos, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero, y que en el presente caso el piso es un bien incardinable en lo previsto en dicho artículo del CC, como vienen considerando los Tribunales Económico-Administrativos –que entienden que si bien los inmuebles no son esencialmente indivisibles, si desmerecen mucho con su división (T.E.A.R. de Madrid: Resoluciones de 15-6-1992; 8-6-1995; etc.)- y que se cumplen las demás exigencias de este artículo puesto que el adjudicatario compensa en dinero a los demás herederos el exceso que se le ha adjudicado, puede pues afirmarse que se trata de un exceso de adjudicación de los contemplados en el anteriormente citado artículo 7.2.B del T.R. del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que no puede considerarse como transmisión patrimonial y, por ende, no está sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de dicho impuesto.

No obstante lo anterior, al no quedar dicho exceso de adjudicación sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debe tributar la documentación de la adjudicación del piso por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del mismo impuesto, tanto por su cuota fija como por la gradual, puesto que se trata de un inmueble por lo que habrá de realizarse mediante escritura pública con contenido valuable e inscribible en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria.

***Fecha:** 31 de marzo de 2000

*** Descripción sucinta de los hechos:** Una persona fallece designando heredero a su sobrino y legando a su esposa el usufructo de determinados inmuebles. En la escritura de aceptación hereditaria, permutan sus derechos, de manera que ambos adquieren el pleno dominio de unos inmuebles en concreto.

*** Cuestión planteada:** Régimen tributario aplicable.

*** Contestación:** Constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la “adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, señalando el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que la base imponible está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, definida por diferencia entre el valor real de los bienes y derechos y por otro lado las cargas y deudas deducibles.

En el supuesto de desmembración del dominio, la determinación del valor del derecho de usufructo y de la nuda propiedad se realiza conforme a las reglas contenidas en el artículo 26 de la Ley 29/1987. En concreto, “en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes”.

La Administración Tributaria debe practicar la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones atendiendo a la efectiva realización del hecho imponible, que se produce con la adquisición hereditaria, señalando el Código civil en los artículos 988 y siguientes que ésta se produce con la aceptación de la herencia, si bien sus efectos se retrotraen al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.

Este Centro Directivo ha señalado reiteradamente -Consultas de 3 de septiembre de 1998 ó de 4 de marzo de 1993- que la partición hereditaria y la consiguiente adjudicación a cada heredero de la propiedad exclusiva de los bienes concretos adjudicados constituye un hecho jurídico ajeno a la liquidación del impuesto sucesorio, con la notable excepción de los excesos de adjudicación a que se refiere el artículo 27 de la Ley 29/1987.

En efecto, el artículo 27-3 ha previsto dos supuestos en los que se debe practicar liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por los “excesos de adjudicación”:

- Cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario.*
- Cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultan de aplicar las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.*

En el supuesto concreto planteado, no resulta correcta la consideración de que se han producido dos negocios jurídicos independientes -la sucesión y la permuta- que deben liquidarse fiscalmente por separado, sino que existe una sola causa de imposición -la sucesión-, (sin perjuicio de que si existieran excesos de adjudicación se gire la liquidación procedente por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Esta argumentación se ve apoyada por lo establecido en el artículo 57 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, relativo al pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio, de manera que se gira una liquidación cuando el valor comprobado de los bienes adjudicados y el valor asignado al usufructo coinciden, pero si el valor de lo adjudicado difiere del valor asignado la diferencia se liquida como exceso de adjudicación.

Otra cuestión es la relativa a la determinación de la Administración Tributaria competente. El artículo 70 del Real Decreto 1629/1991 señala que en las adquisiciones mortis causa las declaraciones se presentan en la oficina correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual y el artículo 72 que la oficina competente liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera, incluso los sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El mismo criterio

se contiene en el artículo 104.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

** Fecha: 29 de marzo de 2001*

Artículo 28. Repudiación y renuncia de la herencia

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.

** Cuestión planteada: Como se aplica el coeficiente multiplicador por el concepto de parentesco en el caso de repudiación o renuncia de la herencia.*

** Contestación: Para obtener la cuota tributaria que corresponde a la obtención de un incremento de patrimonio integrado, en parte, por bienes recibidos directamente del causante y, en parte, por bienes adquiridos como consecuencia de la renuncia de otra persona, se deberá, primero obtener la cuota íntegra atendiendo al valor total de ambos grupos de bienes, para, posteriormente, obtener la cuota tributaria sumando las cantidades que resulten de aplicar a la parte proporcional de cuota íntegra que corresponde al valor de cada grupo de bienes, el respectivo coeficiente multiplicador.*

En definitiva si una persona hereda directamente 50 millones y como consecuencia de la renuncia pura y simple recibe como beneficiaria otros 50 millones, no recibe 50 + 50 con la consecuencia de tener que practicar dos liquidaciones independientes si no 100 millones, a los efectos de la aplicación de la tarifa progresiva, debiendo hacer la distinción, según la fuente, al aplicar el coeficiente multiplicador.

** Fecha: 17 de julio de 1991.*

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.

** Descripción sucinta de los hechos: Se expresan determinadas circunstancias sobre la titularidad dominical de un piso en el que habita, de las que, a juicio del consultante, se desprende que la situación real de propiedad sobre el mismo no coincide con la que resulta de la documentación que sirvió de título a la adquisición.*

** Cuestión planteada: Consecuencias fiscales de regularizar su situación, como consecuencia de ser el piso en el que habita propiedad por mitad de él y su padre, y posterior fallecimiento de este último.*

** Contestación: Que la posición de la Hacienda Pública en relación con la situación planteada, es la de un tercero que no se ve afectado por los convenios particulares que existan entre las partes que intervinieron en un*

acto o contrato determinado, teniendo que estar a efectos fiscales a lo que resulte de la documentación aportada y por consiguiente, para dichos efectos, si la situación es la que se desprende de su escrito, la mitad del piso comprado en el año 1973 correspondía en propiedad a su padre.

Que el fallecimiento de su padre en 1978, los derechos a su sucesión se transmitieron a sus causahabientes que serán los que consten en la declaración de herederos tramitada, según expone, en 1982, estando sujetas las respectivas adquisiciones hereditarias al pago del Impuesto General sobre las Sucesiones, tal como éste quedaba regulado en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967. Hay que pensar que entre los bienes transmitidos debió figurar la mitad del piso que era propiedad de su padre según resulta de la escritura de compra a que se refiere.

No corresponde a la Hacienda Pública intervenir en las adjudicaciones de bienes que se realicen entre los herederos con motivo del fallecimiento de una persona, teniendo que estar a lo que resulte del respectivo documento de manifestación de herencia, partición y adjudicación de bienes formalizado por los interesados y, por consiguiente, sin poder decidir sobre la manera de adjudicar la mitad de la vivienda a que hace referencia en su escrito, que es cuestión que debe resolverse por los propios herederos interesados con exclusividad.

Que a efectos del pago del Impuesto General sobre las Sucesiones por la transmisión de la mitad de la vivienda, la única cuestión que puede tener relevancia a los efectos consultados es la de si, por la fecha del fallecimiento, se encuentra prescrita la acción de la Administración para liquidar el impuesto, dependiendo ello de las circunstancias concurrentes que hayan podido interrumpir la prescripción de la citada acción, pero teniendo en cuenta en todo caso que una renuncia, hecha después de prescrito el Impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputa, a efectos puramente fiscales como donación, según dispone el artículo 28.3 de la Ley 29/1987.

** Fecha: 30 de mayo de 1991.*

Artículo 29. Donaciones especiales

Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia.

** **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la donación de un inmueble, que tiene un valor de mercado de 8 millones de pesetas, efectuado por un matrimonio, en régimen de gananciales, a uno de sus hijos, con la condición de que este abone a su hermano 4 millones y siempre y cuando este último renuncie a que el inmueble se impute en la legítima de aquél al morir sus padres.*

** **Contestación:** De la operación descrita en el escrito de consulta parece desprenderse la voluntad de los padres (donantes) de que ninguno de los hijos (donatarios) salgan perjudicados por el hecho de la donación.*

Bajo esta premisa conviene recordar los siguientes preceptos:

El artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que "en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entiende que existe una sola donación".

Por su parte los artículos 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que: "las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto por la diferencia".

En el mismo sentido se manifiesta el artículo 59.1 del Reglamento del Impuesto.

En análogos términos, aunque no resulte de aplicación al caso concreto que se contempla, se manifiesta el artículo 54.5 del citado Reglamento.

Con arreglo a todo lo anteriormente expuesto, lo que realmente se produce en el escrito de consulta son dos donaciones a favor de cada uno de los hijos del matrimonio, lo que obligará a girar dos liquidaciones por donación. De un lado, una a cargo del hijo que recibe el inmueble por la diferencia entre el valor real del inmueble (8 millones de pesetas) y el gravamen impuesto (4 millones de pesetas), sin perjuicio claro está de la comprobación por parte de la Administración del valor real del inmueble, y otra a cargo del hijo que recibe los 4 millones de pesetas.

Todo ello sin perjuicio de las posibles disposiciones testamentarias que se establezcan en el futuro, sobre las que habrá que satisfacerse el impuesto correspondiente, teniendo en cuenta la posible incidencia que sobre acumulación de donaciones futuras se establece en el artículo 30 de la Ley 29/1987.

*** Fecha:** 7 de noviembre de 1995

Artículo 30. Acumulación de donaciones

1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

*** Descripción sucinta de los hechos:** Donaciones de bienes privativos y gananciales al mismo donatario.

*** Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal de dichas donaciones.

*** Contestación:** De acuerdo con el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las donaciones que se otorguen por un mismo donante al mismo donatario durante el plazo de tres años deben considerarse como una sola transmisión a los efectos de la liquidación de dicho impuesto.

Por otra parte, el artículo 38 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.

Teniendo en cuenta lo anterior, tanto si se donan simultáneamente bienes privativos y gananciales, como si transcurre un plazo entre la donación del bien privativo y la del ganancial inferior a tres años, siendo en los dos supuestos un solo donatario, deben acumularse ambas donaciones, sumando las bases imponibles de las mismas para su liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 12 de abril de 2002

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables anteriores y la de la adquisición actual

CAPITULO X Obligaciones formales

Artículo 31. Declaración

Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imponibles a que se refiere la presente Ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen.

Artículo 32. Deberes de las Autoridades, funcionarios y particulares

1. Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Los encargados del Registro Civil remitirán a los mismos Organismos, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de los fallecidos en el mes anterior y de su domicilio.

3. Los Notarios están obligados a facilitar los datos que les reclamen los Organismos de la Administración Tributaria acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente en el plazo de quince días las copias que aquéllos les pidan de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Asimismo, estarán obligados a remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del Impuesto. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

* **Cuestión planteada:** Datos que debe contener la información que los Cónsules deben remitir a efectos del Impuesto.

* **Contestación:** Se debe remitir trimestralmente índice de los documentos autorizados en el trimestre anterior que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible. Sobre el contenido de estos índices sólo se puede indicar que deben continuar con el formato que viene utilizándose desde hace muchos años, por cuanto esta obligación es reproducción de la que contenía la normativa anterior. Respecto a la oficina a la que se deben remitir se estima que, ante la actual situación del impuesto, de rendimiento y gestión cedida a las Comunidades Autónomas, y ante la evidencia de que los índices pueden hacer referencia a documentos que deben ser objeto de presentación en distintas Comunidades, deben ser remitidos a la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda (Actual Departamento de Gestión de la AEAT).

* **Fecha:** 31 de diciembre de 1988.

4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, Asociaciones, Fundaciones, Sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

* **Cuestión planteada:** Responsabilidad en que puede incurrir una entidad financiera al entregar a persona distinta del titular el dinero depositado al amparo de una libreta de ahorro, como consecuencia del fallecimiento de este último.

* **Contestación:** Si la entidad financiera procediese a la entrega, sin exigir justificación del pago del impuesto, incurriría en responsabilidad, bien solidaria, si el documento correspondiente no ha sido presentado a liquidar o no ha sido objeto de autoliquidación, o bien subsidiaria, si el documento ha sido ya presentado o se ha ingresado cualquier autoliquidación, total o parcial.

Satisfecho el Impuesto de Sucesiones en la cuantía procedente, a efectos fiscales se entiende que queda autorizada la entrega del dinero, pero la determinación de la procedencia de la devolución en definitiva queda reservada a la entidad financiera depositaria, en función de la naturaleza del contrato concertado con el causante y de las personas que pretendan la devolución.

En una cuenta indistinta, conocido por la entidad financiera el fallecimiento de un titular, no puede proceder a la devolución de la parte imputable al fallecido, a menos de incurrir en responsabilidad solidaria o subsidiaria, según lo expuesto.

El plazo para presentar el documento a liquidación o para ingresar la autoliquidación es el de seis meses a contar desde el fallecimiento del causante.

* **Fecha:** 9 de marzo de 1993.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Las entidades financieras ofrecen a sus clientes la posibilidad, a cambio de un canon o precio, del uso de cajas de seguridad donde se introduce dinero u otras cosas de valor.

* **Cuestión planteada:** Responsabilidad en relación al Impuesto sobre Sucesiones, por la entrega de lo depositado en ellas.

* **Contestación:** En el supuesto de fallecimiento del titular de una caja de seguridad y aunque en la actualidad no puede considerarse vigente el artículo 194 del Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, no se puede proceder a permitir que los herederos del fallecido tengan acceso a la caja, sin proceder a la identificación de los objetos depositados y a la justificación del pago del Impuesto que pudiera corresponder a los herederos por su adquisición a título de herencia, ya que el precepto del artículo 32.4 de la Ley 29/1987, al referirse a que los intermediarios financieros no acordarán entregas de bienes a personas distintas del titular sin que se acredite previamente el pago del Impuesto, debe entenderse en sentido amplio, incluyendo el derecho a la apertura de la Caja y salvo autorización expresa en otro sentido por la Administración tributaria.

***Fecha:** 28 de septiembre de 1994.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Responsabilidad de las entidades de depósito en la entrega de bienes en caso de fallecimiento del depositante.

* **Cuestión planteada:** Contenido y alcance de la responsabilidad de las entidades de depósito en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

* **Contestación:** En relación con la cuestión planteada, el artículo 32 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece, respecto a dicho impuesto, que ninguna entidad debe acordar la entrega de bienes a personas distintas de su titular, sin que se acredite el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice, a la vista de lo cual es indudable que no es suficiente que los herederos acrediten haber presentado en la Oficina correspondiente la declaración del impuesto para que sea liquidada por la Administración, sino que es imprescindible el pago del impuesto.

Si la entidad financiera procediese a la entrega, sin exigir justificación del pago del impuesto, incurriría en responsabilidad, bien solidaria, si el documento correspondiente no ha sido presentado a liquidar o no ha sido objeto de autoliquidación, o bien subsidiaria, si el documento ha sido ya presentado o se ha ingresado cualquier autoliquidación, total o parcial. Satisfecho el Impuesto de Sucesiones en la cuantía procedente, a efectos fiscales se entiende que queda autorizada la entrega del dinero, pero la determinación de la procedencia de la devolución en definitiva queda reservada a la entidad financiera depositaria, en función de la naturaleza del contrato concertado con el causante y de las personas que pretendan la devolución.

Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario que se acredite fehacientemente que se ha realizado el pago del impuesto o que, como establece el artículo 78 y 89 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, se hayan satisfecho las liquidaciones parciales sobre las cantidades depositadas.

Po
r último, en el caso de que los contribuyentes optasen por la autoliquidación, la

entidad de depósito quedará liberada de responsabilidad siempre que se le haya justificado el pago derivado de dicha autoliquidación, sin que le sea exigible que efectúe un control exhaustivo de todas las operaciones necesarias para calcular la cuota tributaria, aunque si pueda requerírsele la mínima diligencia y colaboración para no entregar los depósitos, en aquellos supuestos, en los que claramente se observe un incumplimiento de la normativa del tributo. En este último aspecto, ha de recordarse que el artículo 8 de la propia Ley 29/1987, remite a la posible responsabilidad solidaria de los intermediarios financieros y demás entidades que entreguen metálico y valores depositados, lo que se concreta en lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley General Tributaria, donde se establece que responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

*** Fecha:** 8 de junio de 2000

5. Las Entidades de Seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los concertados sobre la vida de una persona a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *La compañía de seguros ha venido interesando de las Instituciones Financieras Beneficiarias de la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para la liquidación de préstamos, la pertinente liquidación presentada ante la Administración Tributaria competente en la que se consigne la no sujeción o la exención del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo diverso el criterio de las Administraciones Tributarias en orden a la liquidación del Impuesto, ya que unas oficinas consignan la no sujeción, otras la exención y algunas giran liquidaciones.*

*** Cuestión planteada:** *Si dicho tipo de seguros están no sujetos y si la aseguradora debe quedar eximida de exigir el impreso de liquidación presentado ante la Administración Tributaria competente sin que, por ello, su conducta pueda ser calificada de infracción tributaria.*

*** Contestación:** *Las cantidades que se perciban como consecuencia de un contrato de seguro constituido para garantizar el pago de un crédito del beneficiario y que se abonen en pago de este crédito no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que su pago al beneficiario sin exigir la presentación del documento o de la autoliquidación no constituye infracción tributaria a que se refiere el artículo 32.5 de la Ley.*

Ahora bien, la calificación definitiva de la percepción como no sujeta al Impuesto corresponde a la Administración Tributaria, por lo que si la consultante hubiese estimado con error que se trata de un supuesto de no sujeción, podría incurrir en la infracción tributaria a que se refiere el precepto citado y, en su caso, en responsabilidad solidaria del pago del Impuesto.

*** Fecha:** 23 de octubre de 1990.

*** Cuestión planteada:** *¿Cuando desaparece la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora en el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el supuesto de que los beneficiarios opten por la presentación de los documentos ante la oficina competente?.*

** **Contestación:** Sobre la cuestión consultada el criterio de este Centro, reiteradamente expuesto, es el de que en el caso de que por los interesados no se haya procedido a la solicitud de liquidación parcial y al ingreso de la practicada por la Administración, para este supuesto la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora se mantiene mientras no se haya procedido al ingreso de la liquidación que pueda practicar la Administración por la transmisión lucrativa de que se trate, si bien esta responsabilidad subsidiaria estará limitada a la porción de esa liquidación que corresponda por aplicación de las normas del artículo 20 del Reglamento de 8 de noviembre de 1991.*

Es decir que, la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora no se extingue por la circunstancia de que la documentación haya sido presentada a la Administración para que proceda a la liquidación del Impuesto, sino que esta presentación lo único que extingue es la posible responsabilidad solidaria de la entidad aseguradora como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 32.5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

En definitiva, de la lectura de los preceptos del Reglamento del Impuesto se desprende la existencia de una norma de aplicación general y otra de aplicación en casos específicos para determinar cuando se extingue la responsabilidad subsidiaria.

La norma general lleva a la conclusión de que la responsabilidad subsidiaria sólo puede extinguirse por el ingreso del importe de la liquidación definitiva practicada por la Administración y que mientras este ingreso no haya tenido lugar la responsabilidad subsidiaria, si bien limitada al importe que resulte de aplicar las reglas que se señalan, subsiste.

La regla especial es de aplicación en los casos de liquidación o autoliquidación parcial. Así, en todo caso en que haya existido una liquidación parcial practicada por la Administración a solicitud del interesado, a cuyos efectos debe de poner en conocimiento de aquella los datos correctos sobre el importe de la cantidad a percibir por el beneficiario y el parentesco de éste con el causante (el contratante en el seguro individual o el asegurado si se trata de un seguro colectivo), hay que entender que el ingreso de esta liquidación parcial extingue la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.3 del Reglamento del Impuesto.

Del mismo modo, quedará extinguida la responsabilidad subsidiaria por el ingreso de una autoliquidación parcial practicada por el sujeto pasivo de conformidad con lo antes expuesto, tal como resulta del mismo precepto reglamentario.

** **Fecha:** 21 de julio de 1992.*

6. Se exceptúan de lo dispuesto en los dos números anteriores los supuestos a los que se refiere el número 1 del artículo 8 de esta Ley, en los términos y con las condiciones allí establecidos.

7. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números 1 al 5 anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de esta Ley.

Cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Economía y Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes.

Artículo 33. Efectos de la falta de presentación

Los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración. Los Juzgados y Tribunales remitirán a estos órganos copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.

** **Cuestión planteada:** Se consulta si es necesario para inscribir en el Registro de la Propiedad bienes procedentes de una herencia en favor de la Comunidad de Madrid, presentar nota en la Delegación de Hacienda correspondiente, justificando la no sujeción al Impuesto sobre Sucesiones.*

** **Contestación:** Sobre la cuestión consultada debe entenderse que no se establece un sistema distinto, en materia de cierre registral, que el que se establecía en la normativa anterior, ya que si bien se hace referencia a los documentos que contengan actos o contratos "sujetos", exigiendo el pago del impuesto para tener acceso al Registro, a continuación para los que no motiven ingreso alguno, ya sea ello debido a la existencia de una exención o de una no sujeción, exige la "declaración correspondiente" y esta declaración de exención o de no sujeción requiere el correspondiente acto administrativo que tiene que ser dictado por la oficina competente, aunque para facilitar que el documento llegue al Registro, basta con la garantía que supone la mera presentación de la autoliquidación donde conste la manifestación del interesado, sobre la no sujeción o la exención, o la simple presentación del documento cuando no se opte por el régimen de autoliquidación, si bien en este segundo caso el acceso al Registro deberá sustentarse con una copia distinta de la presentada a liquidación que, por lo general, no se devolverá al presentador sino después de la liquidación.*

** **Fecha:** 17 de enero de 1990.*

CAPITULO XI Gestión del Impuesto

SECCION PRIMERA Liquidación

Artículo 34. Normas generales

1. La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

2. Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto según lo previsto en la [Ley 21/2001](#), de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto corresponde al Estado, que introducirá en la Ley del Impuesto un artículo con las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.

Artículo 35. Liquidaciones parciales a cuenta

1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.

** **Cuestión planteada:** Si los haberes devengados y no percibidos por causa del fallecimiento del beneficiario de alguna prestación de Clases Pasivas, están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones.*

** **Contestación:** Los haberes devengados y no percibidos que dejó a su fallecimiento una persona, ya se trate de la última nómina devengada, de la parte proporcional de la paga extraordinaria o, en su caso, del reconocimiento de atrasos, constituyen rendimientos derivados del trabajo del causante fallecido.*

Lo anteriormente señalado debe entenderse sin perjuicio de la tributación que posteriormente pueda corresponder por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como consecuencia de las adquisiciones por vía sucesoria de los herederos o legatarios. Por lo tanto, forman parte de la masa hereditaria del fallecido en la parte que, en atención al régimen económico del matrimonio, no correspondan por derecho propio al cónyuge sobreviviente. Con independencia de que así resulta de la aplicación de las normas generales reguladoras del régimen económico del matrimonio y de la herencia, el artículo 35.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contempla expresamente esta situación al prever la práctica de liquidación parcial para facilitar el cobro de estos haberes por las personas con derecho a los mismos. Del mismo modo el Reglamento del Impuesto prevé la práctica de autoliquidación parcial a los mismos efectos.

Por lo que se refiere a las cuestiones planteadas en relación con el reconocimiento del derecho al percibo de los haberes y a su pago efectivo al solicitante en nombre de la comunidad hereditaria, se estima que no es posible el establecer normas de general aplicación, sino que deberán estar en relación con las circunstancias concretas concurrentes en cada caso. Se estima, no obstante, que la circunstancia de que la adquisición de haberes devengados y no percibidos no quede en la actualidad exenta del pago del Impuesto sobre Sucesiones no debe afectar al procedimiento que se siguiera con anterioridad para el reconocimiento del derecho a su percibo, en el que deberá estar acreditada la condición de los adquirentes como causahabientes del fallecido bastando que en este procedimiento, como un requisito más, quede acreditado el pago del impuesto. A estos efectos se recuerda lo que dispone el artículo 52 del Real Decreto de 24 de mayo de 1891, por el que se aprueba el Reglamento de la Ordenación de Pagos del Estado, en el que se prevé un procedimiento de información testifical administrativa para facilitar el percibo de los haberes.

Finalmente, por lo que respecta al pago del Impuesto, debe tenerse en cuenta que el Reglamento al regular los procedimientos de liquidación parcial y autoliquidación parcial, facilita el cobro de los haberes devengados y no percibidos ya que permite disponer rápidamente del documento acreditativo de haber satisfecho el impuesto por los herederos del fallecido.

** **Fecha:** 3 de septiembre de 1993.*

2. Reglamentariamente se regulará la forma y plazos para practicar estas liquidaciones y los requisitos para que los interesados puedan proceder al cobro de cantidades o a la retirada del dinero o bienes depositados.

En las liquidaciones parciales que se practiquen para el cobro de seguros sobre la vida de cualquier tipo se tendrán en cuenta las reducciones previstas en el artículo 20 de esta Ley, con los requisitos y límites establecidos en el mismo.

3. Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

SECCION SEGUNDA *Pago del impuesto*

Artículo 36. Pago del Impuesto

1. Excepción hecha de los supuestos de autoliquidación, que se regirán por sus normas específicas, el pago de las liquidaciones practicadas por la Administración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deberá realizarse en los plazos señalados en el Reglamento General de Recaudación.

2. El presentador del documento tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del Impuesto, y todas las notificaciones que se le hagan en relación con el documento que haya presentado, ya por lo que afecta a la comprobación de valores, ya a las liquidaciones que se practiquen, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

SECCION TERCERA *Aplazamiento y fraccionamiento de pago*

Artículo 37. Norma general

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes de esta sección, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago establecidas en el Reglamento General de Recaudación.

Artículo 38. Aplazamiento y fraccionamiento por las oficinas de gestión

1. Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente.

2. En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine.

3. Asimismo, podrá acordarse el aplazamiento del pago, en las mismas condiciones a que hacen referencia los números anteriores, hasta que fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión.

Artículo 39. Supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento

1. El pago de las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional o de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, podrá aplazarse, a petición del sujeto pasivo deducida antes de expirar el plazo reglamentario de pago o, en su caso, el de presentación de la autoliquidación, durante los cinco años siguientes al día en que termine el plazo para el pago, con obligación de constituir caución suficiente y sin que proceda el abono de intereses durante el periodo de aplazamiento.

2. Terminado el plazo de cinco años podrá, con las mismas condiciones y requisitos, fraccionarse el pago en diez plazos semestrales, con el correspondiente abono del interés legal del dinero durante el tiempo de fraccionamiento.

3. Lo dispuesto en los números anteriores sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago será, asimismo, aplicable a las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de una persona, siempre que el causahabiente sea cónyuge, ascendiente o descendiente de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

4. En los seguros sobre la vida en los que el causante sea a su vez el contratante o el asegurado en el seguro colectivo y cuyo importe se perciba en forma de renta, se fraccionará a solicitud del beneficiario el pago del impuesto correspondiente en el número de años en los que perciba la pensión, si la renta fuera temporal, o en un número máximo de quince años si fuere vitalicia, mientras no se ejercite el derecho de rescate.

El aplazamiento no exigirá la constitución de ningún tipo de caución sin que devengue tampoco ningún tipo de interés.

Por la extinción de la pensión dejarán de ser exigibles los pagos fraccionados pendientes que, no obstante, lo serán en caso de ejercitarse el derecho de rescate.

Reglamentariamente se determinará el procedimiento para la aplicación de lo dispuesto en este apartado.

CAPITULO XII Infracciones y sanciones**Artículo 40. Régimen sancionador**

Las infracciones tributarias del impuesto regulado en la presente Ley serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

DISPOSICIONES ADICIONALES**Primera**

La cesión del rendimiento del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la correspondiente Ley de Cesión.

Segunda

El Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, quedará modificado en los siguientes términos:

1. El artículo 10, número 1, quedará redactado así:

«La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.»

2. El artículo 49 quedará redactado así:

«1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultado de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible.

4. El valor así obtenido surtirá efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto de los adquirentes.

5. Cuando el valor comprobado exceda en más del 50 por 100 del declarado y éste sea inferior al que resultaría de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, la Administración Pública tendrá derecho a adquirir para sí los bienes y derechos transmitidos, derecho que sólo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de firmeza de la liquidación del impuesto. Siempre que se haga efectivo este derecho, se devolverá el importe del impuesto pagado por la transmisión de que se trate. A la ocupación de los bienes o derechos ha de preceder el completo pago del precio integrado exclusivamente por el valor declarado.»

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera

Los preceptos de esta Ley serán de aplicación a los hechos imponibles producidos a partir de su entrada en vigor. Los acaecidos con anterioridad se regularán por la legislación precedente, salvo en lo relativo al plazo de prescripción al que se aplicará lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley. En todo caso, la competencia para la gestión y liquidación estará atribuida a los órganos a que se refiere el artículo 34 desde el momento de la entrada en vigor de la presente Ley, salvo cuando se trate de documentos presentados con anterioridad a liquidación, en cuyo caso se seguirá manteniendo la competencia de las oficinas en que hubiesen sido presentados hasta su liquidación definitiva.

** Descripción sucinta de los hechos: El 31 de mayo de 1984 fallece en Zurich (Suiza) un súbdito alemán dejando en España un patrimonio inmobiliario. El consultante manifiesta ser heredero único en Suiza, mientras que en Alemania son varios los titulares del derecho hereditario a los que ha adquirido sus derechos.*

Los administradores han actuado en relación al patrimonio situado en el extranjero, pero han omitido toda clase de actuaciones en relación con los bienes situados en territorio español.

** Cuestión planteada: Si ha prescrito el derecho de la Administración para determinar el importe del tributo con relación al patrimonio relicto en territorio español.*

** Contestación: Al supuesto consultado es aplicable lo dispuesto en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la que se desprende que a los hechos imponibles acaecidos con anterioridad al día 1 de enero de 1988, también es aplicable el nuevo plazo de prescripción de cinco años que el artículo 25 de la citada Ley establece para el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

Según la redacción que se encontraba vigente en el momento del fallecimiento del causante (31 de mayo de 1984) para el artículo 65 de la Ley General Tributaria, este plazo de prescripción debe comenzar a contarse a partir del día del fallecimiento del causante, ya que hay que entender que la modificación introducida, en cuanto al comienzo del cómputo de este plazo, por la Ley 10/1985, de 26 de abril, sólo es aplicable a los fallecimientos que hayan

tenido lugar a partir de su entrada en vigor (día 27 de abril de 1985), por lo que en el caso consultado no es aplicable la nueva norma que demora el comienzo del cómputo del plazo de prescripción hasta el transcurso del plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Por consiguiente, si no ha existido ninguna acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, encaminada al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado, ni el sujeto pasivo ha realizado actuaciones conducentes al pago o liquidación de la deuda, debe entenderse prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto General sobre Sucesiones por la adquisición hereditaria del patrimonio inmobiliario del súbdito alemán situado en España, sin que este criterio sea extensible a la imposición que pueda recaer sobre el negocio jurídico en cuya virtud el consultante adquiriese los derechos hereditarios a los titulares del mismo en Alemania.

*** Fecha:** 2 de octubre de 1990.

Segunda

Subsistirán los derechos adquiridos al amparo de las exenciones y reducciones que establecían el Texto refundido de la Ley del Impuesto y las disposiciones a que se refiere la Disposición final primera. Por derechos adquiridos se entenderán tan sólo los que se acredite que, efectivamente, han comenzado a ejercitarse antes de la entrada en vigor de esta Ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido.

Tercera

No obstante lo dispuesto anteriormente, quedarán exentas las adquisiciones por herencia, legado o donación de los bonos de caja de los Bancos industriales y de negocios a que se refiere el Decreto-ley de 29 de noviembre de 1962, siempre que hubiesen sido adquiridos por el causante o donante con anterioridad al día 19 de enero de 1987 y hubieran permanecido en su patrimonio durante un plazo no inferior a dos años inmediatamente anteriores a la fecha de la transmisión.

En caso de amortización de los títulos a que se refiere el párrafo anterior, el producto de la misma podrá ser reinvertido en otros bonos de caja de Bancos industriales y de negocios para completar los requisitos necesarios para gozar de la exención o conservar el derecho a su disfrute.

*** Cuestión planteada:** *Si la donación de unos Bonos de Caja adquiridos en las condiciones que se exponen, puede ampararse en la exención que mantiene transitoriamente, la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 29/1987.*

*** Contestación:** *Acreditada la circunstancia de que los Bonos de Caja fueron adquiridos con anterioridad al día 19 de enero de 1987, es indiferente el hecho de que la póliza de titulación de suscripciones intervenida por fedatario mercantil sea de fecha posterior, pues es un hecho notorio que las citadas pólizas por exigencias de la negociación y el tráfico bursátil, se expidan en fechas posteriores a la efectiva inscripción de los títulos y, por consiguiente, reúnen las condiciones para que a la donación de los mismos realizada dos años después de su adquisición sea aplicada la exención que transitoriamente mantiene la Disposición Transitoria Tercera.*

Este mismo criterio es el que en Resolución del TEAC de 4 de marzo de 1992 se mantiene en idéntico caso.

*** Fecha:** 9 de abril de 1992.

Cuarta

Asimismo, cuando el contrato se hubiese celebrado antes de la publicación del proyecto de esta Ley en el «Boletín Oficial de las Cortes», la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, continuará disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19.1, 3.º, y 20.1, 1.º, 3.º, 4.º y 5.º del Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones, aprobado por Decreto 1.018/1967, de 6 de abril. Para la aplicación transitoria de estos beneficios, en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que se hubiere contratado en forma colectiva.

** **Descripción sucinta de los hechos:** Titular de una póliza de seguro de vida suscrita con fecha 25 de noviembre de 1982 de la que son beneficiarios su cónyuge e hijos.*

** **Cuestión planteada:** Compatibilidad de las deducciones generales establecidas en el artículo 20 de la Ley y las que se mantienen en virtud de la Disposición Transitoria Cuarta de la misma.*

** **Contestación:** En el supuesto de una póliza de seguro sobre la vida contratada, como se expone, con anterioridad al día 19 de enero de 1987, la percepción de las respectivas cantidades por los beneficiarios continúa disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19 y 20 del TR de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones de 6 de abril de 1967.*

Con independencia del beneficio anterior son aplicables, asimismo, las reducciones en la base imponible a que se refiere el artículo 20 de la nueva Ley, teniendo en cuenta que por no ser éstas últimas específicas del seguro deben de aplicarse sobre la total base imponible cuando el contratante del seguro deje otros bienes a favor de los beneficiarios.

En el supuesto de que el beneficiario del seguro solicite liquidación parcial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, deberá tenerse en cuenta que, no se practicará la reducción de la base imponible a que se refiere el artículo 20 de la Ley, cuya aplicación se reserva para el momento de liquidar o autoliquidar la adquisición de todos los bienes del causante. En cambio, en estas liquidaciones parciales deberá tenerse en cuenta, en su caso, la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley.

** **Fecha:** 26 de septiembre de 1988.*

** **Cuestión planteada:** Diversas cuestiones que guardan relación con la aplicación del régimen transitorio que, en materia de beneficios fiscales en el ISD, mantiene la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 29/1987, para la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida. En la consulta se hace referencia a las diversas modalidades de contratos de seguro, tanto individuales como colectivos, que la entidad tiene concertados con anterioridad a la fecha de 4.1.1987, por lo que, en principio, de conformidad con lo dispuesto en la citada Disposición Transitoria, mantienen los beneficios que establecía la normativa anterior del Impuesto General sobre Sucesiones, pero suscitando la cuestión si las modificaciones que indica que los contratos pueden experimentar, darían lugar a la pérdida de estos beneficios.*

* **Contestación:** *El criterio de este Centro Directivo sobre las diversas modalidades de contratos de seguro y naturaleza de las modificaciones a introducir, es el siguiente:*

I. Seguros Colectivos.

a) Modalidad temporal renovable. Esta modalidad de seguro se contrata por un año de duración, entendiéndose prorrogado por periodos anuales, salvo que alguna de las partes lo denuncie por escrito con dos meses de antelación a su inmediato vencimiento.

Criterio: La renovación tácita anual no supondrá pérdida de los beneficios fiscales consolidados en el contrato, por cuanto que la modificación es consecuencia de lo previsto en la primitiva estipulación, no afecta a elementos esenciales y no exige un nuevo completo acuerdo de voluntades entre las partes intervinientes.

b) Modificación de los capitales asegurados en función de dos tipos distintos de circunstancias:

b') Por estar expresamente prevista la modificación en la póliza original y operar automáticamente al concurrir las circunstancias establecidas originalmente en el contrato (por ejemplo, en función de la categoría profesional, por variación en el IPC, por un tanto por ciento constante, etc.).

Criterio: La modificación de los capitales asegurados en función de estas circunstancias previstas en el contrato primitivo no supondría pérdida de los beneficios consolidados por cuanto que, como en el caso anterior a), la modificación no exige un nuevo acuerdo de voluntades sino que tiene su causa en el contrato primitivamente celebrado.

b'') Por estar prevista tal posibilidad en el contrato inicial, pero sin que la modificación se produzca automáticamente, sino por una opción voluntaria del interesado (por ejemplo, la póliza del primitivo contrato ofrece al contratante la posibilidad de optar por uno entre varios capitales asegurados, pudiendo en el futuro modificar la elección inicialmente realizada).

Criterio: La modificación de los capitales asegurados por una opción voluntaria del contratante, elevando, con posterioridad al día 19 de enero de 1987, los primitivamente estipulados produciría el efecto de mantener los beneficios exclusivamente hasta el límite de la cuantía inicialmente convenida pero no para la diferencia en más que sea consecuencia de la opción ejercitada con posterioridad.

Se estima que esto es así porque aunque se trate de una mera modificación de un contrato de seguro anteriormente celebrado, la elevación del capital requiere el pleno consentimiento del asegurado, aunque se pueda poner en conocimiento de la entidad aseguradora por una simple comunicación del tomador del seguro.

c) Modificaciones que sean consecuencia de nuevas adhesiones en el grupo asegurable, en función de la pertenencia actual o futura a la plantilla del tomador del seguro.

Criterio: Las nuevas adhesiones posteriores a la fecha indicada, no gozarían de beneficios fiscales que se mantendrían, en cambio, para las anteriores. La

razón de ello es que si se admitiese esta posibilidad desaparecería el carácter transitorio del beneficio que se convertiría en permanente a través de las nuevas y futuras adhesiones.

Aunque el grupo asegurable se defina en función de la pertenencia, actual o futura, a la plantilla del tomador del seguro y las adhesiones, previstas y limitadas en el contrato original, estén vinculadas a un compromiso del tomador frente al colectivo de sus trabajadores, a este compromiso no puede dársele valor suficiente para dejar inoperante el nuevo régimen de sujeción, sin aplicación de beneficios fiscales cuando las adhesiones se produzcan una vez entrado en vigor el cambio de normativa.

II. Seguros Individuales.

a) *En la modalidad temporal renovable.*

Criterio: La renovación tácita no supone pérdida de beneficios.

b) *Modificaciones del mismo signo a que se hace referencia en los seguros colectivos.*

Criterio: Las consecuencias serían las mismas que se indican anteriormente para este tipo de seguros.

III. Cesiones de Cartera y Sustituciones de Asegurador.

a) *Cesión total de cartera.*

Criterio: No impide la conservación de los beneficios.

b) *Cesión parcial de cartera, con posibilidad para el asegurado que no se adhiera a la cesión de resolver el contrato y concertarlo con otra entidad en las mismas condiciones primitivas.*

Criterio: Se mantienen los beneficios para los asegurados que admitan la cesión, pero no para el nuevo contrato que el asegurado que se separa concierte con otra entidad, aunque sea en las mismas condiciones.

En realidad, cualquiera que sea la causa que motive la separación del contratante de la cesión de la cartera, el contrato celebrado por el mismo con otra entidad aseguradora es un nuevo contrato que requiere el concierto total de la voluntad de ambas partes en las condiciones convenidas, aunque estas condiciones puedan ser las mismas del contrato anteriormente celebrado y que ha quedado resuelto.

*** Fecha:** 22 de julio de 1993.

*** Descripción sucinta de los hechos:** La sociedad tiene concertadas desde hace bastantes años, diversas pólizas colectivas de seguros, de vida y accidente, en beneficio de sus empleados, cuyas primas pretende actualizar en la actualidad con otra compañía distinta.

*** Cuestión planteada:** 1º. Si el cambio de compañía, en el que sólo variarían las condiciones económicas de los contratos, supone, por sí mismo,

una pérdida de los derechos adquiridos con anterioridad al 19 de enero de 1987.

2º. Si la actualización de las primas de forma anual en virtud de las actualizaciones de las retribuciones que deban efectuarse por prescripción del Convenio Colectivo de la Empresa, o, bien esporádicamente, por deseo de los interesados, en aquellos casos en que se concertó el seguro de vida con anterioridad al 19 de enero de 1987, implica la pérdida de los derechos adquiridos hasta el 19 de enero de 1987.

** **Contestación:** En el caso de que la consultante decida cambiar de Compañía aseguradora en relación con los seguros colectivos que tiene concertados en la actualidad desde antes del 19 de enero de 1987, fecha de publicación en el Boletín Oficial de las Cortes del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, con posterioridad, se convirtió en la vigente Ley 29/1987, de 18 de diciembre, los contratos concertados con la nueva entidad aseguradora no gozarán de los beneficios que, transitoriamente, ha mantenido la Disposición Transitoria Cuarta de la referida Ley, ya que habría que entender que se trata de nuevos contratos celebrados con posterioridad a la citada fecha de 19 de enero de 1987, tal como establece la Circular 2/1989, de 22 de noviembre de la Dirección General de Tributos.*

La actualización de las primas, subsistiendo el primitivo contrato y entidad aseguradora, no daría lugar a la pérdida de los beneficios si es consecuencia obligada de la actualización de retribuciones que deban efectuarse por prescripción del Convenio Colectivo de la Empresa.

En el caso de que la actualización obedezca al puro deseo de los interesados, impediría la extensión de los beneficios a la percepción de las cantidades, que por exceso sobre las primitivamente contratadas, se perciban por los beneficiarios, pero el beneficio se mantendría para las percibidas de acuerdo con las estipulaciones convenidas antes de 19 de enero de 1987.

** **Fecha:** 15 de diciembre de 1993.*

** **Cuestión planteada:** En el caso de que sea necesario acudir a la suscripción de una nueva póliza, si el contrato mantiene inalterables los elementos esenciales del mismo, cambio de la compañía aseguradora primitiva, ello supone o no la pérdida de los beneficios fiscales anteriores.*

** **Contestación:** El cambio de compañía aseguradora, supone la existencia de un nuevo contrato con pérdida de los beneficios fiscales aplicables a los concertados con anterioridad a 19 de enero de 1987, tal como se desprende de la Circular de esta Dirección General 2/1989, de 22 de noviembre, aunque el cambio sea debido al deseo de obtener mejores condiciones económicas de la nueva compañía aseguradora.*

** **Fecha:** 2 de febrero de 1994.*

Quinta

Las referencias que en esta Ley se hacen al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se entenderán hechas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas hasta tanto aquél entre en vigor.

Sexta

La implantación con carácter obligatorio del régimen de declaración-liquidación del impuesto, en las diferentes Comunidades Autónomas, será establecido por el Estado conforme éstas vayan estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar dicha autoliquidación.

DISPOSICIONES FINALES

Primera

1. Las disposiciones contenidas en esta Ley comenzarán a regir el día 1 de enero de 1.988, quedando derogados a partir de su entrada en vigor el Texto refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, así como las demás disposiciones anteriores que se opongan a lo establecido en la misma. No obstante se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, para la adquisición por herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias.
2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número anterior, las modificaciones introducidas en el Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la Disposición adicional segunda, entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de la presente Ley en el Boletín Oficial del Estado.
3. A la entrada en vigor de la presente Ley dejará de aplicarse el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas.

Segunda

Hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones seguirá en vigor el de 15 de enero de 1.959 en cuanto no se oponga a los preceptos de esta Ley.

Tercera

Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa, la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores a que se refiere el artículo 22.

Cuarta

Los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1.979, estarán exentos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por dicho acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones.

El mismo beneficio será aplicable a las Asociaciones confesionales no católicas reconocidas, cuando concurren las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 6º y 7º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, sobre Libertad Religiosa.

** Descripción sucinta de los hechos: Una persona de profesión arquitecto ha realizado un proyecto para restauración de una iglesia, incluida en el catálogo de Bienes de Interés Histórico y Cultural, y tiene la intención de proceder a la donación del referido proyecto al Obispado de Santander, propietario de la iglesia.*

** Cuestión planteada: Tratamiento fiscal de la referida donación.*

* **Contestación:** *La donación al Obispado no queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por originar un incremento de patrimonio a título lucrativo a una persona jurídica.*

Por consiguiente, este incremento de patrimonio, quedará sometido al Impuesto sobre Sociedades.

Por último, de acuerdo con la Disposición Final Cuarta, dicho incremento quedará exento, cuando concurren las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

* **Fecha:** 23 de abril de 1993.

REAL DECRETO 1629/1991, DE 8 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

(Boletín Oficial del Estado de 16 de noviembre)

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, preveía en su Disposición Final Segunda la redacción de un Reglamento del Impuesto disponiendo que hasta su aprobación siguiese en vigor el de 15 de enero de 1959 en lo que no se opusiese a la nueva Ley. No obstante esta previsión, el Gobierno tuvo necesidad de dictar el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, con normas provisionales para la regulación de ciertos aspectos del Impuesto que, por su novedad, no podían estar contemplados en el Reglamento de 1959.

Estas dos normas han venido constituyendo el soporte reglamentario de la nueva Ley pero, debido a la antigüedad de una y por el carácter parcial de la otra, se hacía patente la conveniencia de un Reglamento adaptado a la nueva normativa del Impuesto.

El presente Reglamento pretende responder a esa conveniencia recogiendo en su texto todas aquellas disposiciones aplicativas o interpretativas de la Ley que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo. En lo posible incorpora, con las necesarias adaptaciones, las soluciones del Reglamento de 1959 y del Real Decreto citado de 1988, que se han venido aplicando durante los tres años transcurridos con general aceptación.

La actual configuración del sistema fiscal y el significado atribuido dentro del mismo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han permitido no incluir en el Reglamento la regulación de una serie de cuestiones que aparecían en el de 1959, pero cuya especificidad no tiene sentido en la actualidad debiendo someterse a la normativa general dictada sobre la respectiva materia.

En su virtud, previa deliberación el Consejo de Ministros, en su reunión del 8 de noviembre de 1.991, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado,

DISPONGO

Artículo 1

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo de la presente disposición.

Artículo 2

El Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. A partir de esta fecha quedarán derogados el Reglamento de 15 de enero de 1959, exclusivamente en su aplicación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril.

Artículo 3

Queda autorizado el Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la ejecución y desarrollo del presente Reglamento.

ANEXO Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

I

La ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecía en su Disposición Final Segunda que hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones siguiere en vigor el de 15 de enero de 1959 en cuanto no se opusiere a los preceptos de la nueva Ley.

De conformidad con ello se ha venido aplicando el citado Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, lo que ha permitido la operatividad de la Ley, si bien con las limitaciones inherentes a una norma que, por ser anterior a las Leyes de Reforma Tributaria de los años 1964 y 1977 e, incluso, a la propia Ley General Tributaria de 1963, es comprensible que haya ofrecido lagunas, especialmente en aquellas cuestiones que tienen su origen en las innovaciones introducidas por la Ley 29/1987 en la estructura de un impuesto de vieja tradición y gran arraigo histórico.

Estas limitaciones se han suplido en parte con las normas que se contienen en el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, pero por su carácter parcial, ya que se limitan a regular aspectos de gestión y procedimiento sin abordar prácticamente el desarrollo de ningún aspecto sustantivo, tampoco podían constituirse en la norma reglamentaria definitiva de la Ley.

Por todo ello, se hacía patente la conveniencia de un nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como la Ley preveía.

II

A esa conveniencia responde el presente Reglamento, que ya pretende abarcar todos los aspectos sustantivos y adjetivos de la Ley que, contemplados por ésta en sus líneas generales, se ha estimado que necesitaban de un desarrollo reglamentario. Se ha elaborado con la preocupación constante de ajustarse al principio de legalidad tributaria, de tal modo que todos sus preceptos queden bajo la cobertura que ofrece la Ley 29/1987; por ello, teniendo en cuenta el precedente constituido por la aplicación con general aceptación y sin problemas de legalidad, durante los tres años transcurridos, de los preceptos que, como se indica anteriormente, han resultado aplicables del Reglamento de 1959 y del Real Decreto de normas provisionales de 1988, sus soluciones se han incorporado al nuevo texto si bien, por lo que se refiere a aquél, ha parecido conveniente, en ocasiones, introducir ciertas modificaciones para facilitar su aplicación dentro del contexto de la nueva Ley y, especialmente, para adaptarlo a los nuevos procedimientos de gestión.

III

En el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se distinguen dos partes diferentes. La primera, es la contenida en el Título I, que lleva la denominación de "Ordenación del Impuesto". Comprende los preceptos relativos a los aspectos sustantivos del mismo que se ha estimado que necesitaban de aclaración, interpretación o de desarrollo. Esta primera parte contiene 62 artículos, agrupados en diez Capítulos, de los que los nueve primeros coinciden en su denominación con los, también, nueve primeros Capítulos de la Ley; el décimo, con el nombre de "Infracciones y sanciones", se limita a reproducir, en el único artículo que contiene, lo que dispone la Ley sobre esta materia. Los Capítulos, salvo el V, el VI y el X, aparecen, a su vez, subdivididos en Secciones.

La segunda parte comprende los Títulos II a V. Aunque se estima que todos ellos se refieren a cuestiones adjetivas y de procedimiento que, en principio, podrían agruparse bajo la denominación genérica de "Gestión del Impuesto", se ha preferido dejar bajo esta denominación, que figura en el Título II, las normas que regulan el comportamiento que deben observar sujetos pasivos y oficinas gestoras en la tramitación ordinaria de los documentos y declaraciones que se presenten a liquidar. Este Título II, que comprende los artículos 63 a 91, figura dividido en cuatro Capítulos que se refieren a "Normas Generales", "Régimen de presentación", "Autoliquidación" y "Obligaciones formales". Los Capítulos segundo y tercero están, también, divididos en Secciones.

El Título III, bajo la denominación de "Procedimientos especiales", comprende los artículos 92 a 97, cada uno de ellos dedicado a regular el procedimiento aplicable en una materia específica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que, a diferencia de lo que ocurre en el Reglamento de 1959, se deja fuera del actual la regulación de los procedimientos generales sobre investigación, inspección, recaudación, devoluciones, reclamaciones, condonaciones, etc., con objeto de que sean normas, también generales, las que regulen las respectivas materias con carácter de uniformidad para todas las figuras del sistema tributario.

Por último, los Títulos IV y V del Reglamento se refieren, respectivamente, a la "Tasación pericial contradictoria" y al "Cierre registral". El primero comprende un sólo artículo, el 98, actualizando la regulación contenida sobre esta materia en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959 y adaptándola a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley General de Presupuestos para el año 1991; el segundo, comprende los artículos 99 y 100 y, en lo fundamental, reproduce la regulación contenida en el Real Decreto 422/1988 sobre la cuestión del acceso de los documentos a Registros y oficinas públicas.

El Reglamento se completa con dos Disposiciones Adicionales y diez Transitorias.

TITULO I ORDENACIÓN DEL IMPUESTO

CAPITULO I Disposiciones generales

SECCION PRIMERA *Naturaleza y objeto*

Artículo 1. Naturaleza y objeto

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos establecidos en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en este Reglamento.

2. La obtención por las personas jurídicas de los incrementos de patrimonio a que se refiere este Impuesto no quedará sujeta al mismo y se someterá al Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 2. Concepto de incremento de patrimonio

Es incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imposables configurados en la Ley y en este Reglamento como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 3. Supuestos de no sujeción

No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Los premios obtenidos en juegos autorizados.

** Cuestión planteada: ¿Si están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los premios mediante combinaciones aleatorias con fines publicitarios?.*

** Contestación: No están sujetas como donaciones, ya que además de que el puro espíritu de liberalidad, parece incompatible con la finalidad perseguida por las sociedades mercantiles, parece claro que la atribución de premios mediante combinaciones aleatorias con fines publicitarios no responde al espíritu de pura liberalidad exigido para la donación, sino a los beneficios que la empresa espera obtener con la publicidad realizada.*

** Fecha: 26 de julio de 1988.*

b) Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.

** Cuestión planteada: ¿Si están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la concesión de premios literarios, artísticos o científicos por el Estado, entes públicos territoriales o por entidades sin fin de lucro?.*

** **Contestación:** Que parece claro que la concesión de los premios que se indican por los organismos y entidades citadas no se hace por un puro espíritu de liberalidad individualizado hacia la persona del beneficiario, sino que responde, sobre todo, a fines más generales que trascienden a la comunidad.*

** **Fecha:** 26 de julio de 1988.*

d) Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.

** **Cuestión planteada:** ¿Si están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el otorgamiento de prestaciones asistenciales por fundaciones y asociaciones benéficas?.*

** **Contestación:** No están sujetas al Impuesto, ya que las prestaciones asistenciales por fundaciones y asociaciones benéficas, aun cuando beneficien más directamente a las personas que las reciben, responden a planes más o menos generales en cuya configuración no se tienen en cuenta inicialmente a personas concretas sino que es en el ejercicio de la propia acción asistencial cuando ésta se concreta en las que reúnan las características exigidas.*

** **Fecha:** 26 de julio de 1988.*

e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.

f) Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

** **Descripción sucinta de los hechos:** La compañía de seguros ha venido interesando de las Instituciones Financieras Beneficiarias de la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida para la liquidación de préstamos, la pertinente liquidación presentada ante la Administración Tributaria competente en la que se consigne la no sujeción o la exención del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo diverso el criterio de las Administraciones Tributarias en orden a la liquidación del Impuesto, ya que unas oficinas consignan la no sujeción, otras la exención y algunas giran liquidaciones.*

** **Cuestión planteada:** Si dicho tipo de seguros están no sujetos y si la aseguradora debe quedar eximida de exigir el impreso de liquidación presentado ante la Administración Tributaria competente sin que, por ello, su conducta pueda ser calificada de infracción tributaria.*

** **Contestación:** Las cantidades que se perciban como consecuencia de un contrato de seguro constituido para garantizar el pago de un crédito del beneficiario y que se abonen en pago de este crédito no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que su pago al beneficiario sin exigir la presentación del documento o de la autoliquidación no constituye infracción tributaria a que se refiere el artículo 32.5 de la Ley.*

Ahora bien, la calificación definitiva de la percepción como no sujeta al Impuesto corresponde a la Administración Tributaria, por lo que si la

consultante hubiese estimado con error que se trata de un supuesto de no sujeción, podría incurrir en la infracción tributaria a que se refiere el precepto citado y, en su caso, en responsabilidad solidaria del pago del Impuesto.

** Fecha: 23 de octubre de 1990.*

Artículo 4. Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SECCION SEGUNDA *Ambito de aplicación territorial*

Artículo 5. Ambito de aplicación territorial

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, si bien su aplicación en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra se realizará de conformidad con lo concertado y convenido, respectivamente, en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

2. La aplicación del Impuesto en el territorio español dejará a salvo lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales suscritos o que se suscriban por España.

Artículo 6. Cesión del rendimiento del Impuesto

La cesión del rendimiento del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

SECCION TERCERA *El principio de calificación y la afección del impuesto*

Artículo 7. Principio de calificación

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.

** Cuestión planteada: Cual es la verdadera naturaleza de un convenio documentado en escritura pública y calificado como de cesión onerosa por el que una persona cede a otra el pleno dominio de bienes inmuebles de cierta entidad en cuanto a su valor a cambio de una prestación alimenticia vitalicia de escasa cuantía.*

** Contestación: Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) como en el Impuesto sobre Sucesiones, es aplicable el principio de calificación jurídica atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualesquiera que sea la forma o denominación utilizada por las partes y prescindiendo de defectos de forma o intrínsecos. Así resulta también del artículo 25.1 y 2 de la Ley General Tributaria.*

Que la verdadera naturaleza de la prestación realizada por una de las partes es la de una donación pero en la que se impone otra prestación al donatario de valor muy inferior, disponiendo que este tipo de convenios tributarán como donación por la diferencia de valor entre ambas prestaciones debiendo tributar, en cambio, como contrato oneroso por el ITP y AJD, a cargo de ambas partes, hasta el valor coincidente (artículo 59.2 de este reglamento).

*Ver consulta de fecha 30 de junio de 1988. Art. 59.2 de este Reglamento.
Cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias.*

** Fecha: 30 de junio de 1988*

Artículo 8. Concurrencia de condiciones

Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al Impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes en los Registros públicos siempre que se haga constar al margen del asiento practicado el aplazamiento de la liquidación. Si se calificare como resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

Artículo 9. Afección de los bienes transmitidos

1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del Impuesto, 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 buena fe y justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

2. Siempre que la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito y en los casos en los que la desmembración del dominio deba dar 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 los Registradores de la Propiedad y Mercantiles harán constar, por nota marginal, la afección de los bienes transmitidos al pago de las liquidaciones que procedan para el caso de incumplimiento del requisito al que se subordinaba el beneficio fiscal o para el caso de efectiva consolidación del dominio con arreglo a lo dispuesto en este Reglamento.

** Descripción sucinta de los hechos: El consultante piensa adquirir un inmueble en cuya escritura constará "libre de carga".*

** Cuestión planteada: Aclaración respecto a la afectación del inmueble que comprará al pago del impuesto que deberá satisfacer el vendedor, y en concreto, en el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la extinción del usufructo que recaía sobre el inmueble en fecha anterior a la enajenación.*

** Contestación: Que por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 9º del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en el caso de que el bien inmueble que el consultante piensa adquirir por compraventa, haya sido adquirido en nuda propiedad por el vendedor como consecuencia de una herencia, un legado o una donación, si el bien figura inscrito en el Registro de la Propiedad, en la inscripción deberá constar la correspondiente nota marginal de afección para el caso de efectiva consolidación del dominio, en cuyo caso mientras esta nota no se cancele, afectará a todos los posibles adquirentes por título oneroso.*

Que en el caso de que, pese a lo que se indica anteriormente, la finca estuviese inscrita en el Registro de la Propiedad, pero en el mismo no constase la nota marginal de afección al pago de la liquidación que proceda por consolidación del pleno dominio, si un tercero adquiere la finca a título oneroso de buena fe, la misma no quedará afecta a las responsabilidades tributarias derivadas del

pago del impuesto correspondiente al negocio jurídico por el que adquirió el vendedor, siempre que el comprador inscriba su derecho en el Registro.

Que lo que se indica en los números anteriores, para el caso de consolidación del pleno dominio es, igualmente, de aplicación en todo caso en que un tercero adquiera de buena fe a título oneroso un inmueble, inscrito en el Registro de la Propiedad, según que en el mismo conste o no nota de afección del bien al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que deban satisfacer los vendedores.

** Fecha: 1 de julio de 1993.*

CAPITULO II Hecho imponible

SECCION PRIMERA Delimitación del hecho imponible

Artículo 10. Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos".
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

2. Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones.

Artículo 11. Títulos sucesorios

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

- a) La donación "mortis causa".
- b) Los contratos o pactos sucesorios.

** Descripción sucinta de los hechos: La Ley 4/1995, de 24 de mayo, de derecho civil de Galicia, contempla en su articulado el instituto jurídico de la "Apartación", consistente en que se adjudica en vida la plena titularidad de un bien o bienes al apartado y éste queda excluido de su condición de legitimario con carácter definitivo.*

** Cuestión planteada: Ello plantea diferentes cuestiones:*

¿Estaríamos en presencia de una adquisición de bienes o derechos en virtud de título sucesorio o, por el contrario, se trataría de la adquisición de bienes y derechos en virtud de un negocio jurídico gratuito "inter vivos"?

¿Serían aplicables las reducciones del artículo 20 para determinar la base liquidable?

** Contestación:*

El Título VIII de la Ley 4/1995, de 24 de mayo, de derecho civil de Galicia se refiere a Las Sucesiones.

El capítulo I formado por el artículo 117, contiene una Disposición General, la cual establece:

"1. La delación sucesoria puede tener lugar por testamento, por ley y por los pactos sucesorios regulados en esta Ley."

El Capítulo II regula los pactos sucesorios y dentro de ellos "las apartaciones".

Por otra parte, el artículo 3º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone:

"1. Constituye el hecho imponible:

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

El Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en desarrollo del artículo anterior, considera que son títulos sucesorios a efectos del Impuesto, entre otros los "contratos o pactos sucesorios".

Por lo tanto, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no parece ofrecer dudas la naturaleza gratuita de la figura que se estudia: se trata de un incremento obtenido a título lucrativo, es decir, sin contraprestación por parte del adquirente y además tiene su causa en uno de los supuestos de hecho imponible que la propia Ley configura (artículo 3º.1.a) de la Ley).

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, y al tratarse de un título sucesorio, serán de aplicación a esta figura las reducciones personales previstas en el artículo 20.1 de la Ley para la determinación de la base liquidable.

No obstante, hay que tener en consideración que según las normas contenidas en la Ley Foral, el hijo beneficiario de la apartación queda excluido sólo de su condición de legitimario pero ello no obsta a que pueda recibir otros bienes de la herencia, al margen de dicha condición de legitimario, al morir el apartante.

En este caso, y para evitar una quiebra de los principios de progresividad y auténtica capacidad económica, el valor de los bienes objeto de la apartación debería acumularse al resto de los bienes que integran la porción hereditaria del causahabiente. Ahora bien, el valor que se sumaría, de los bienes integrantes de la apartación, debería ser el comprobado en su día para aquellos, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

Como es lógico, en el caso de posterior acumulación y liquidación deberá deducirse lo ingresado con anterioridad con motivo de la apartación, ya que en caso contrario se produciría un doble gravamen.

Como última indicación, se estima pertinente hacer la aclaración de que las reducciones establecidas en el artículo 20, apartado 1, de la Ley, aplicables en las adquisiciones por causa de muerte, son únicas, no pudiendo duplicarse por lo que en el caso debatido sólo serían aplicables en la segunda liquidación, en el caso de que no se hubiesen agotado en su totalidad en el momento de liquidarse la apartación.

** Fecha: 8 de febrero de 1996.*

c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

** Cuestión planteada: Si la percepción abonada por la Empresa en concepto de "ayuda por defunción" se encuentra sujeta al IRPF y por tanto sometida a retención, o por el contrario, se trata de una percepción sujeta al Impuesto sobre Sucesiones.*

** Contestación: La "ayuda por defunción" en caso de fallecimiento del trabajador, establecida en el artículo 25 del Convenio colectivo del sector en cuestión, a favor de los causahabientes (viuda, hijos o herederos), de similar naturaleza a la que reconoce la Seguridad Social como auxilio por defunción, tiene la consideración de rendimientos del trabajo para su perceptor o perceptores. Esta calificación es consecuencia de la inclusión entre esa clase de rendimientos, de las pensiones y haberes pasivos cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, inclusión que se realiza en el artículo 25, letra g) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Consecuentemente con esta calificación, la cantidad que se abone por tal concepto estará sujeta a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la tributación de tal prestación por el Impuesto sobre Sucesiones, debe señalarse al respecto que el artículo 11, del Real Decreto 1.629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que, "entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes ... c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las Empresas y Entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como quiera que expresamente se dispone la tributación de las prestaciones objeto de estudio -artículo 25.g) de la Ley 18/1991, de 6 de junio- por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 11, letra c), del Real Decreto 1.629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dichas prestaciones no estarán sometidas al Impuesto sobre Sucesiones.

**Fecha: Febrero de 1994*

d) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del diez por ciento del valor comprobado del caudal hereditario.

** Descripción sucinta de los hechos: Honorarios de albacea testamentario.*

** Cuestión planteada: Por qué tributo deben tributar los honorarios de los albaceas testamentarios.*

** Contestación: El artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre), define los rendimientos del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".*

A efectos de lo anterior, debe tenerse en cuenta que para la Ley del Impuesto (art. 25.1) constituyen actividades económicas aquéllas que suponen "por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

El ejercicio de las funciones de albacea, que –con un carácter general– se concretan en ejecutar la última voluntad del causante, no comporta que se esté desarrollando una actividad económica, pues no se dan las características configuradoras de esta calificación. El hecho de tener que cumplir los encargos del causante, administrar los bienes hereditarios, rendir cuentas, etc., constituyen elementos suficientes para calificar como rendimientos del trabajo las retribuciones de los albaceas.

En cuanto a la imputación temporal de estas retribuciones, las mismas se atribuirán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, de acuerdo con la regla general aplicable a los rendimientos del trabajo (art. 14.1 de la Ley del Impuesto). A ello hay que añadir que el cómputo de estas retribuciones se realizará por su importe íntegro, no siendo aplicable la reducción del 30 por 100 establecida en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues tal reducción sólo opera respecto a los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años y a los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Finalmente, procede hacer referencia a lo dispuesto en el artículo 11, d) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre, que considera adquisiciones a título sucesorio "las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del diez por ciento del valor comprobado del caudal hereditario". Conforme a ello, tales excesos no tributarían en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que su tributación se realizaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** Fecha: 6 de marzo de 2001*

Artículo 12. Negocios jurídicos gratuitos e "inter vivos"

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.

Artículo 13. Supuestos de sujeción del seguro de accidentes

La percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidentes estará incluida en el hecho imponible de la letra c) del artículo 10 de este Reglamento cuando tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada.

** **Cuestión planteada:** Régimen tributario que corresponde a la percepción de una cantidad por los beneficiarios de un seguro de accidentes que cubría el riesgo de fallecimiento de una determinada persona, siendo ésta no residente.*

** **Contestación:** Se consideran como datos relevantes para contestar la consulta, que se trata de un no residente fallecido a consecuencia de un accidente de circulación en la provincia de Cádiz. Por otra parte, el consultante tenía concertado con una compañía de seguros española una póliza que cubría el riesgo de fallecimiento y que da lugar a que deba abonar un capital a los beneficiarios del seguro.*

De conformidad con las premisas anteriores, la percepción por los beneficiarios de la cantidad derivada del seguro a que se refiere el apartado anterior constituye el hecho imponible del Impuesto a que se refiere la letra c) del artículo 3, por cuanto los beneficiarios parecen ser personas distintas del contratante. Se considera irrelevante la circunstancia de que se trate de un seguro de accidentes, siempre que la cantidad se perciba como consecuencia del fallecimiento del asegurado, ya que este tipo de seguros son, en definitiva, "seguros sobre la vida" como quiere el precepto, recordándose que, con relación a la normativa anterior del Impuesto General sobre Sucesiones, la jurisprudencia del Tribunal Supremo tenía declarada la sujeción al Impuesto de los seguros de accidentes que cubriesen el riesgo de fallecimiento.

Partiendo, en principio, de la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la percepción de las cantidades a que se refiere la consulta, se plantea inmediatamente el tema de la aplicación o no de la Ley española en atención a la circunstancia de que el fallecido tenía la nacionalidad canadiense.

Como es sabido la nueva Ley del Impuesto, prescindiendo de la nacionalidad de causantes y causahabientes, atiende para decidir sobre la cuestión anterior a la residencia efectiva de los beneficiarios del seguro (artículos 5º y 6º de la Ley) de tal modo que si son residentes tributan en todo caso por las cantidades que puedan percibir y si no lo son tributan por las cantidades derivadas de contratos de seguros cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya realizado en España con entidades extranjeras que operen en ella (artículo 7º de la Ley).

En el caso consultado se ignora la residencia efectiva de los beneficiarios y, por tanto, si estarían sujetos a la obligación personal de contribuir. Pero en

cualquier caso, parece indudable la sujeción por obligación real al tratarse de un contrato de seguro celebrado con entidad española.

Por lo demás, la trascendencia de tributar por obligación personal o por obligación real, sólo se manifestaría en el supuesto de que existiesen otros bienes que integrasen la herencia del fallecido y que correspondiesen por título de herencia o legado a los mismos beneficiarios del seguro lo que en el caso consultado no se plantea.

Establecida la sujeción al impuesto español y sobre la base de que el único bien que los beneficiarios van a percibir es la cantidad procedente del seguro, el régimen tributario dependerá de diversas circunstancias y fundamentalmente de la fecha de contratación del Seguro y del parentesco que una a los beneficiarios con el fallecido, ya que en función de las mismas serán o no aplicables los beneficios tributarios a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley y, en su caso, las reducciones establecidas en el artículo 20 de la misma.

En el supuesto de que después de aplicados, en su caso, estos beneficios y reducciones existiese una base liquidable para los beneficiarios éstos deberían o bien solicitar de la oficina competente la práctica de la liquidación o bien practicar ellos mismos la correspondiente autoliquidación.

En cuando a la presentación a liquidación o la presentación de la autoliquidación, puede realizarse en la oficina correspondiente del territorio donde la entidad aseguradora deba proceder al pago como alternativa a la presentación en la Delegación de Hacienda de Madrid.

*** Fecha:** 12 de mayo de 1989.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Una persona tiene suscrita una póliza de accidentes, cubriendo consecuencias de muerte e invalidez a sus beneficiarios.*

*** Cuestión planteada:** *Si las compañías de seguros están o no obligadas a exigir la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones antes de proceder al pago de la indemnización que pueda corresponder al beneficiario de un seguro en caso de muerte por accidente.*

*** Contestación:** *Según el artículo 13 del Reglamento, "la percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidentes estará incluida en el hecho imponible de la letra c) del artículo 10 de este Reglamento cuando tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada".*

Esta declaración supone la asimilación total de la percepción de cantidades procedentes de un contrato de accidentes que cubra el evento del fallecimiento de la persona asegurada al puto contrato de seguro sobre la vida para caso de fallecimiento del asegurado.

Como consecuencia de lo expuesto, en el caso consultado serán aplicables las normas sobre responsabilidad solidaria y subsidiaria de las entidades aseguradoras que procedan a la entrega de cantidades procedentes de un contrato de seguro establecidas en los artículos 8 y 32 de la Ley 29/1987 y los artículos 19, 20 y 91 del Reglamento.

De la regulación contenida en los preceptos indicados, se desprenden las siguientes consecuencias para el caso consultado:

a) Si la entidad aseguradora procede al pago de la cantidad procedente del seguro al beneficiario, sin que se acredite la presentación del documento correspondiente para su liquidación por la Administración o la presentación del documento acompañado de una autoliquidación, incurrirá en la responsabilidad solidaria establecida en la Ley General Tributaria para cualquier partícipe en una infracción tributaria.

b) Si el documento ha sido presentado a la Administración para que proceda a su liquidación o se ha acompañado de una autoliquidación, la entidad asignada que proceda al pago no incurrirá en responsabilidad solidaria, pero hasta que el importe de la cantidad que corresponda no sea ingresada podrá estar sometida a la responsabilidad subsidiaria a que se refiere el artículo 8 de la Ley, si bien esta posible responsabilidad subsidiaria estará limitada a la porción de impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, "entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen ..." (artículo 20.1 del Reglamento), o bien estará limitada, si la cantidad fuese menor, al importe de la autoliquidación parcial practicada conforme a las normas del Reglamento (artículo 20.2 del mismo).

* **Fecha:** 9 de marzo de 1992.

* **Cuestión planteada:** Tratamiento tributario de la indemnización del seguro del coche por muerte en accidente que reciben unos hijos por sus padres cuando viajan en el coche de unos familiares.

* **Contestación:** Dado los escasos datos que aporta y que tampoco queda claro en presencia de que tipo de seguro nos encontramos, se pasa a relacionar las dos posibles situaciones:

La cantidad percibida estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones, cuando el seguro contratado cubra el riesgo de fallecimiento en accidente con independencia de la posible responsabilidad del contratante del seguro en la producción del accidente que da lugar al fallecimiento.

Por el contrario, la percepción de estas cantidades no estará sujeta cuando cubra la responsabilidad del contratante por su intervención en la producción del accidente que motiva el fallecimiento de los ocupantes (seguro de responsabilidad civil, etc), sin perjuicio, en su caso, de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos que establece el artículo 9, letra e) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

* **Fecha:** 10 de diciembre de 1992.

* **Descripción sucinta de los hechos:** Indemnización judicialmente reconocida de accidente de tráfico. Dicha indemnización la perciben los hijos de los fallecidos.

* **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal.

** **Contestación:** El artículo 9.Uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considera, en su letra c), rentas exentas: "las indemnizaciones por daños físicos y psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida".*

Si como se indica en el escrito de consulta, la indemnización se reconoce judicialmente -como consecuencia de la obligación de reparar el daño causado por la responsabilidad civil del causante del mismo, en este caso por accidente de tráfico- dicha indemnización sería de las contempladas en el mencionado precepto. Por tanto, se trataría de un supuesto que tiene la consideración de renta exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

** **Fecha:** enero de 1994.*

Artículo 14. Prestaciones periódicas

1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, estará sujeta al impuesto, tanto si se reciben de una sola vez, como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.
2. La percepción de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales, se regirá por lo dispuesto en el artículo 47 de este Reglamento sobre el devengo del Impuesto.
3. En los casos del apartado anterior la Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus peritos.

SECCION SEGUNDA *Presunciones de hechos imposables*

Artículo 15. Presunciones de hechos imposables

1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración, resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción de cinco años, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.
3. Las presunciones a que se refieren los números anteriores admitirán, en todo caso, prueba en contrario, que podrá hacerse valer en el procedimiento establecido en el artículo 92 de este Reglamento.

** **Descripción sucinta de los hechos:** Una persona posee diez millones de pesetas en una cuenta corriente bancaria a su nombre y las transfiere a una nueva corriente mancomunada, a su nombre y el de su hijo.*

** **Cuestión planteada:** ¿Se considera ese hecho una donación o solamente si son retirados los fondos por el hijo?*

** **Contestación:** La transferencia de una cantidad de dinero de la cuenta corriente abierta a nombre de una persona determinada a una nueva cuenta mancomunada abierta a nombre de dicha persona y de su hijo, no implica que se trate o que estemos en presencia, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de una donación del padre al hijo que se entiende realizada por el mero hecho de la transferencia, pero sí es base suficiente para que la Administración pueda presumir la existencia de una donación, al amparo de lo*

dispuesto en el artículo 4 de la Ley 29/1987 y en el artículo 15 del Real Decreto 1629/1991, por el que se aprueba el Reglamento.

La existencia de esta presunción significa que la carga de la prueba de la inexistencia de la donación se desplaza al administrado que, a requerimiento de la Administración, deberá manifestar su conformidad o disconformidad con la existencia del hecho imponible, formulando cuantas alegaciones tenga por conveniente en plazo de quince días, con aportación de las pruebas o documentos pertinentes. Transcurrido este plazo, la oficina competente dictará la resolución que proceda girando, en su caso, las liquidaciones que correspondan a los hechos imposables que estime producidos. Todo ello, según resulta del artículo 92 del indicado Reglamento.

** Fecha: 24 de noviembre de 1992.*

CAPITULO III Sujetos pasivos y responsables

SECCION PRIMERA Contribuyentes

Artículo 16. Contribuyentes

I. Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes:

- a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos", el donatario o el favorecido por ellas, considerándose como tal al beneficiario del seguro de vida para caso de sobrevivencia del asegurado o al beneficiario del seguro individual en el caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante.
- c) En los casos de seguros sobre la vida para caso de muerte del asegurado y en los del artículo 13 de este Reglamento, el beneficiario.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes o las disposiciones ordenadas por el testador.

** Descripción sucinta de los hechos: Una persona desea realizar una donación de acciones no admitidas a cotización en un mercado secundario oficial, a otra con la que guarda relación de parentesco en línea directa de segundo grado. Dichas acciones han permanecido en su patrimonio durante siete años. A su vez, el donante pretende satisfacer la deuda por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

** Cuestión planteada: Repercusiones tributarias de la donación en el I.R.P.F. y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

** Contestación: Primero: Repercusiones para el donatario en el ISD:*

El artículo 5º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, declara como obligado a título de contribuyente en las donaciones, al donatario.

Lo mismo establece el artículo 16 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, cuyo apartado 2º señala además que lo dispuesto en la Ley será aplicable cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes.

El pacto entre el donatario (obligado al pago del impuesto) y el donante (que se compromete al pago de la deuda) es lícito en el ámbito de la autonomía de la voluntad y válido pero carece de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la Ley General Tributaria, cuyo artículo 36 prohíbe alterar la posición del sujeto pasivo, de tal forma que priva de eficacia a dicho pacto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

La base imponible estará constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, artículos 9.b) de la Ley y 35 y siguientes del Reglamento.

La base liquidable coincide con la imponible, artículos 20.3 de la Ley y 42.4 del Reglamento.

En la consulta, el pacto entre las partes supone una donación mayor, cuya base imponible estará constituida por el valor de las acciones más el valor del impuesto cuyo pago ha asumido el donante.

En este sentido se manifiesta el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 7 de septiembre de 1994.

Segundo: Repercusiones para el donante y el donatario en el I.R.P.F.:

Al tratarse de una transmisión lucrativa, la determinación de los valores de adquisición y transmisión se recoge en los artículos 46 y 47 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas. De acuerdo con ambos preceptos, en las transmisiones a título lucrativo, el valor de transmisión se corresponderá con el resultado de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

Ahora bien, esta regla general exige una importante matización en el supuesto consultado. El carácter de sujeto pasivo (contribuyente) que tiene el donatario en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones nos lleva al artículo 36 de la Ley General Tributaria, donde se establece, como ya hemos dicho, que la posición del sujeto pasivo no puede ser alterada por actos o convenios entre los particulares. Por tanto, ese carácter inalterable de la condición de sujeto pasivo del donatario comporta que no pueda hablarse -desde la perspectiva del donante- de tributos que gravan la transmisión. El pago por el donante del impuesto que corresponde al donatario transforma el tributo en una nueva donación. Consecuentemente, el valor de transmisión no podrá minorarse en la cuantía del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por no constituir éste un tributo para el donante.

Por el contrario, ese mismo carácter de sujeto pasivo que tiene el donatario comporta que el valor de adquisición, a efectos de una futura transmisión, deberá tener en cuenta la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones satisfecha en su momento. Así el valor de adquisición de las acciones donadas estará constituido por la suma de:

- Valor correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- *Tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el adquirente (cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente exclusivamente a la donación de las acciones).*

* **Fecha:** 31 de enero de 1996.

3. La disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legado sea libre del impuesto o que el pago de éste sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

Artículo 17. Obligación personal de contribuir

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran, con independencia de donde se encuentren situados o del domicilio o residencia de la persona o entidad pagadora.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del impuesto.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 18. Obligación real de contribuir

1. 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 seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido celebrado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella, salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero.

* **Descripción sucinta de los hechos:** *Ciudadano sueco, residente en España, que hace donación a otro ciudadano sueco, residente en Suecia, de una póliza de seguros contratada con compañía británica a través de una filial en España.*

* **Cuestión planteada:** *Si está sometido a imposición en España el beneficiario residente en Suecia y, en caso afirmativo, lugar en que debe presentar la declaración.*

* **Contestación:** *Para liquidar el Impuesto sobre Donaciones en España carece de importancia la nacionalidad y la residencia del donante.*

El sujeto pasivo de este impuesto es el donatario o favorecido por las donaciones, según artículo 16 del Real Decreto 1629/1991.

En el caso que nos ocupa, por residir fuera de España el donatario o beneficiario de la donación, estará sometido a imposición en este país por obligación real, siempre que la donación corresponda a cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida celebrados con Entidades aseguradoras españolas o celebrados en España con Entidades extranjeras que operen en territorio español, según el artículo 18 del Real Decreto 1629/1991.

Por consiguiente, si la póliza de seguros se hubiese contratado en el Reino Unido, con una entidad de dicho Estado que no operase en España, no estaría sometida a imposición en este país.

Si la póliza se hubiese contratado en España con una Entidad del Reino Unido que operase en territorio español estaría sometida a imposición en España por obligación real, por no ser residente en este país el donatario.

Por lo que se refiere a la oficina donde debe presentarse la declaración la normativa vigente establece que, cuando el donatario o adquirente no tenga su residencia en España y no se trate de donación de bienes inmuebles, la declaración habrá de presentarse en Madrid (Artículo 70, R.D. 1629/91).

No obstante, si se trata exclusivamente de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, los interesados podrán optar por realizar la declaración en la oficina correspondiente al territorio donde la Entidad aseguradora deba proceder al pago (Artículo 70, R.D. 1629/91).

*** Fecha:** 2 de noviembre de 1992.

2. A efectos de lo previsto en el número anterior se consideran situados en territorio español:

1.º Los bienes inmuebles que en él radiquen.

2.º Los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español y, en general, los que habitualmente se encuentren en este territorio aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

3.º Los extranjeros residentes en España, sometidos a obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de cargo o empleo, estarán sujetos por idéntico tipo de obligación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4.º Los sujetos pasivos por obligación real vendrán obligados a designar una persona con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto.

Igual obligación incumbirá a los sujetos pasivos por obligación personal que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible 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.

SECCION SEGUNDA *Responsables subsidiarios*

Artículo 19. Responsables subsidiarios

1. Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria:

a) En las transmisiones "mortis causa" de depósitos, garantías, certificados de depósito, cuentas corrientes, de ahorro, o cuentas especiales, los intermediarios financieros y demás entidades o personas que hubieran entregado el dinero y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.

b) En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las Entidades de Seguros que las verifiquen.

c) En la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia, los mediadores.

2. Será también responsable subsidiario el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o

indirectamente, una adquisición gravada por el Impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo.

Artículo 20. Extensión y extinción de la responsabilidad subsidiaria

1. La responsabilidad subsidiaria a que se refiere el artículo anterior estará limitada a la porción de impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen, calculado en la forma prevenida en la letra b) del artículo 46 de este Reglamento.

2. Cuando estuviese autorizada liquidación o autoliquidación parcial, el importe de la misma, practicada conforme a las normas de este Reglamento, constituirá el límite de la posible responsabilidad subsidiaria, si fuese menor que el que resulte de aplicar lo dispuesto en el número anterior.

3. El ingreso del importe de la liquidación parcial, o el de la autoliquidación parcial practicada conforme a lo dispuesto en el artículo 89 de este Reglamento, extinguirá la responsabilidad subsidiaria que pudiera derivar para las entidades y personas a que se refiere el artículo anterior del impago del impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria de los bienes de que se trate.

** **Cuestión planteada:** ¿Cuando desaparece la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora en el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el supuesto de que los beneficiarios opten por la presentación de los documentos ante la oficina competente?.*

** **Contestación:** Sobre la cuestión consultada el criterio de este Centro, reiteradamente expuesto, es el de que en el caso de que por los interesados no se haya procedido a la solicitud de liquidación parcial y al ingreso de la practicada por la Administración, para este supuesto la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora se mantiene mientras no se haya procedido al ingreso de la liquidación que pueda practicar la Administración por la transmisión lucrativa de que se trate, si bien esta responsabilidad subsidiaria estará limitada a la porción de esa liquidación que corresponda por aplicación de las normas del artículo 20 del Reglamento de 8 de noviembre de 1991.*

Es decir que, la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora no se extingue por la circunstancia de que la documentación haya sido presentada a la Administración para que proceda a la liquidación del Impuesto, sino que esta presentación lo único que extingue es la posible responsabilidad solidaria de la entidad aseguradora como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 32.5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

En definitiva, de la lectura de los preceptos del Reglamento del Impuesto se desprende la existencia de una norma de aplicación general y otra de aplicación en casos específicos para determinar cuando se extingue la responsabilidad subsidiaria.

La norma general lleva a la conclusión de que la responsabilidad subsidiaria sólo puede extinguirse por el ingreso del importe de la liquidación definitiva practicada por la Administración y que mientras este ingreso no haya tenido lugar la responsabilidad subsidiaria, si bien limitada al importe que resulte de aplicar las reglas que se señalan, subsiste.

La regla especial es de aplicación en los casos de liquidación o autoliquidación parcial. Así, en todo caso en que haya existido una liquidación parcial practicada por la Administración a solicitud del interesado, a cuyos efectos debe de poner en conocimiento de aquella los datos correctos sobre el

importe de la cantidad a percibir por el beneficiario y el parentesco de éste con el causante (el contratante en el seguro individual o el asegurado si se trata de un seguro colectivo), hay que entender que el ingreso de esta liquidación parcial extingue la responsabilidad subsidiaria de la entidad aseguradora por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.3 del Reglamento del Impuesto.

Del mismo modo, quedará extinguida la responsabilidad subsidiaria por el ingreso de una autoliquidación parcial practicada por el sujeto pasivo de conformidad con lo antes expuesto, tal como resulta del mismo precepto reglamentario.

** Fecha: 21 de julio de 1992.*

CAPITULO IV La Base Imponible

SECCION PRIMERA Regímenes de determinación

Artículo 21. Regímenes de determinación

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se determinará por la Administración con carácter general por el régimen de estimación directa teniendo en cuenta, en su caso, los preceptos especiales de la Ley y de este Reglamento.

Cuando no pudiera determinarse por estimación directa, la Administración podrá acudir al régimen de estimación indirecta de bases imponibles, siempre que concurren las condiciones y requisitos exigidos para ello por la Ley General Tributaria.

SECCION SEGUNDA Normas especiales para adquisiciones "mortis causa"

Artículo 22. Principio general

En las adquisiciones por causa de muerte constituye la base imponible del Impuesto el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles.

Artículo 23. Determinación del caudal hereditario

1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción del valor de aquéllos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge supérstite.

b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

3. En el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este Reglamento, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero en ningún caso será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

Artículo 24. Determinación del valor neto de la participación individual

1. A efectos de fijar el valor neto de la participación individual de cada causahabiente se deducirá del valor de los bienes o derechos:

- a) El de las cargas o gravámenes que pesaren sobre los mismos y que sean deducibles según lo establecido en este Reglamento.
- b) El de las deudas que reúnan las condiciones exigidas para su deducción.
- c) El de aquéllos que disfruten de algún beneficio fiscal en su adquisición, en la proporción que para el beneficio se establezca.
- d) El importe de los gastos deducibles, según este Reglamento.

2. Cuando los bienes afectados por la carga o los que disfruten del beneficio fiscal en su adquisición hayan sido atribuidos por el testador en favor de persona determinada o cuando por disposición del mismo el pago de la deuda quede a cargo de uno de los causahabientes, la deducción afectará sólo a la persona o causahabiente de que se trate.

Artículo 25. Bienes adicionales por haber pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento

1. En las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

A los efectos del párrafo anterior se presumirá que los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que los mismos figurasen a su nombre en depósitos, cuentas corrientes o de ahorro, préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales, Registros de la Propiedad u otros de carácter público.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción afectará a todos los causahabientes en la misma proporción en que fuesen herederos, salvo que fehacientemente se acredite la transmisión a alguna de las personas indicadas en el número 1, en cuyo caso afectará sólo a ésta que asumirá a efectos fiscales, si ya no la tuviese, la condición de heredero o legatario.

Artículo 26. Bienes adicionales por haberlos adquirido en usufructo el causante en los tres años anteriores al fallecimiento

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos que, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, hubiesen sido adquiridos por éste a título oneroso en usufructo y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que el adquirente de la nuda propiedad satisfizo al transmitente el dinero o le entregó bienes o derechos de valor equivalente, suficientes para su adquisición.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión onerosa.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción perjudicará exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad al que se le liquidará por la adquisición "mortis causa" del pleno dominio del bien o derecho de que se trate. La práctica de esta liquidación excluirá la que hubiese correspondido por la consolidación del pleno dominio.

Artículo 27. Bienes adicionales por haber transmitido el causante su nuda propiedad en los cinco años anteriores al fallecimiento

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos transmitidos por el causante a título oneroso durante los cinco años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente, o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando la transmisión se realice a consecuencia de un contrato de renta vitalicia celebrado con una entidad dedicada legalmente a este género de operaciones. Esta presunción quedará desvirtuada

mediante la justificación suficiente de que en el caudal hereditario figura dinero u otros bienes recibidos en contraprestación de la transmisión de la nuda propiedad por valor equivalente. La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

** **Cuestión planteada:** Una sociedad anónima dedicada a la promoción inmobiliaria, ¿se considera como entidad dedicada legalmente a la adquisición de inmuebles mediante contrato de renta vitalicia?*

** **Contestación:** El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto la Ley como su Reglamento, se refieren expresamente a "seguros de renta vitalicia" contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones. Por lo tanto parece que se está refiriendo a la modalidad de seguro en virtud de la cual el asegurador, en lugar de pagar un capital, se encarga de abonar al asegurado periódicamente una renta determinada a partir de la fecha señalada en la póliza hasta que ocurra su fallecimiento.*

Para determinar las "entidades dedicadas legalmente" a las operaciones de adquisición de inmuebles por medio de seguros de renta vitalicia, habrá que acudir a la Ley de Ordenación del Seguro Privado, Ley 33/1984, de 2 de agosto, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto. Este último fue modificado parcialmente por el Real Decreto 2021/1986, de 22 de agosto, para adaptarlo a los compromisos derivados del Tratado de adhesión de España a la Comunidad Económica Europea.

En base a todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir diciendo que la sociedad anónima de promoción inmobiliaria a que se refiere el escrito de consulta no estaría incluida en las previsiones del artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** **Fecha:** 10 de mayo de 1995.*

2. La adición realizada al amparo de esta presunción perjudicará exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad, que será considerado como legatario si fuese persona distinta de un heredero y al que se liquidará por la adquisición "mortis causa" del pleno dominio del bien o derecho de que trate. La práctica de esta liquidación excluirá la que hubiese correspondido por la consolidación del pleno dominio.

Artículo 28. Bienes adicionales en supuestos de endoso de valores o efectos

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubiesen retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubiesen sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiese hecho constar en los libros de la entidad emisora con antelación al fallecimiento del causante. Esta presunción quedará desvirtuada cuando conste de modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes y efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario, sin perjuicio de que la adición pueda tener lugar al amparo de lo dispuesto en los artículos 25 a 27 anteriores.

2. La adición realizada en base a este artículo afectará exclusivamente al endosatario de los valores, que será considerado como legatario si no tuviese la condición de heredero.

Artículo 29. Exclusión de la adición y deducción del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

No habrá lugar a las adiciones a que se refieren los artículos 25 a 28 anteriores, cuando por la transmisión onerosa de los bienes se hubiese satisfecho por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados una cantidad superior a la que resulte de aplicar a su valor comprobado al tiempo de la adquisición el tipo medio efectivo que correspondería en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al heredero o legatario afectado por la presunción, si en la liquidación se hubiese incluido dicho valor. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará en la forma establecida en la letra *b*) del artículo 46 de este Reglamento.

Si la cantidad ingresada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados fuese inferior, habrá lugar a la adición pero el sujeto pasivo tendrá derecho a que se le deduzca de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo satisfecho por aquél.

Artículo 30. Presunción sobre la proporción atribuible al causante en bienes en situación de indivisión

La participación atribuible al causante en bienes que estén integrados en herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se adicionará al caudal hereditario en la proporción que resulte de las normas que sean aplicables o de los pactos entre los interesados y, si éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de interesados.

Artículo 31. Deducción de cargas y gravámenes

1. En las adquisiciones por causa de muerte, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre los bienes y disminuyan realmente su capital y valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no supongan disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

2. Cuando en los documentos presentados no constase expresamente la duración de las pensiones, cargas o gravámenes deducibles, se considerará ilimitada.

3. Se entenderá como valor del censo, a efectos de su deducción, el del capital que deba entregarse para su redención según las normas del Código Civil o de las legislaciones forales.

4. A dichos efectos, el valor de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o la duración de la pensión si es temporal. En la valoración de las pensiones temporales que no se extingan al fallecimiento del pensionista, no regirá el límite fijado en la de los usufructos. En corrección del valor así obtenido, el interesado podrá solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

Al extinguirse la pensión, el adquirente del bien vendrá obligado a satisfacer el impuesto correspondiente al capital deducido según la tarifa vigente en el momento de la constitución de aquélla.

Artículo 32. Deducción de deudas del causante

1. En las adquisiciones por causa de muerte podrán deducirse, además de las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejase contraídas siempre que su existencia se acredite por documento público, o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil, o se justifique de otro modo la existencia de aquéllas, salvo las que lo fueren 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 existencia de la deuda en documento público por los herederos con la comparecencia del acreedor.

2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las 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.

3. Para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 94 de este Reglamento.

Artículo 33. Deducción de gastos

I. Serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa de muerte:

a) Los gastos que, cuando la testamentaria o el abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, siempre que resulten debidamente probados con testimonio de los autos; y los de arbitraje, en las mismas condiciones, acreditados por testimonio de las actuaciones.

b) Los gastos de última enfermedad satisfechos por los herederos, en cuanto se justifiquen.

c) Los gastos de entierro y funeral en cuanto se justifiquen y hasta donde guarden la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de cada localidad.

2. No serán deducibles los gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto.

Artículo 34. Valoración del ajuar doméstico

1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

** Cuestión planteada: Información sobre el ajuar doméstico.*

** Contestación: El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esta Subdirección General informa lo siguiente:*

Hasta el día 1 de enero de 1992, la redacción del artículo 15 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, era la siguiente:

“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará conforme a las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, a menos que se pruebe fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación de las mismas”.

Por lo tanto, el concepto de ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones se vinculaba al de la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

En relación con este concepto de ajuar doméstico, en relación con el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, ya tuvo ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en numerosas Sentencias (26-4-1995; 8-7-1995; 27-11-1995; 18-12-1995; 29-5-1998). En todas ellas indicaba que en el párrafo primero del artículo 1449 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se contenía una definición de ajuar, al referirse a determinados bienes inembargables, la cual

venía a coincidir con la definición que de ajuar da el Diccionario de la Real Academia Española, cuando dice que es "el conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa", concepto que, desde una perspectiva más actual, ampliaba la Ley 50/1977 a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones, cuyo valor unitario no excediera de 250.000 pesetas.

La nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 19/1991, de 6 de junio, declara exento el ajuar doméstico, entendiendo como tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo. No obstante, aquellos bienes que no tengan tal consideración (joyas, obras de arte, automóviles, embarcaciones, etc), quedan incluidos en el impuesto conforme a las reglas que la propia Ley establece.

De acuerdo con esta nueva concepción del ajuar doméstico, es la propia Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, la que en la Disposición Adicional Tercera da nueva redacción al artículo 15 de la Ley 29/1987, en los siguientes términos:

"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".

De esta forma se traslada al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un concepto del ajuar doméstico que queda exento en el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 4 de su Ley reguladora, fijándose una regla de cálculo debido a la dificultad que entraña su determinación, si bien permitiendo al sujeto pasivo que fije otro valor o que demuestre su inexistencia.

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto resulta evidente la conexión que ha existido siempre entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto al concepto y valoración del ajuar doméstico. El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sigue recogiendo la regla de valoración conforme al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de 1977, es decir, valoración establecida en función de porcentajes sobre el Patrimonio, en los cuales se incluía expresamente las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones en cuanto su valor unitario no excediera de 250.000 pesetas.

No obstante, a partir de 1 de enero de 1992, el concepto de ajuar doméstico es el que se declara exento en la Ley 19/1991, que es la que vino dar nueva redacción al artículo correspondiente de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siendo así, los objetos de arte y antigüedades a que se refiere en su escrito, no pueden incluirse en el concepto de ajuar doméstico, debiéndose pues valorarse independientemente.

* **Fecha:** 22 de noviembre de 1999.

3. 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.

*** Cuestión planteada:** *Valoración del ajuar doméstico: ¿ Qué se entiende por caudal relicto?.*

La determinación del caudal relicto a efectos de la valoración del ajuar doméstico debe realizarse fijando el valor real de los bienes y derechos pertenecientes al causante. Por lo tanto debe tenerse en cuenta el valor total del que se deducirán las cargas y gravámenes que reúnan los requisitos exigidos por los artículos 12 de la Ley 29/1987 y 31 de su Reglamento. No se tienen en cuenta las deudas del causante para aplicar el porcentaje del 3 por cien. Tampoco debe tenerse en cuenta:

- *el valor de los bienes adicionados en función de presunciones.*
- *el importe de las donaciones que se hayan acumulado a la herencia.*
- *El importe del seguro sobre la vida contratado por el causante, si el seguro es individual, o de los seguros en que figure como asegurado si fuese colectivo.*

En este mismo principio se basaba el anterior Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio e las Personas Físicas para calcular el ajuar doméstico, al aplicar los porcentajes establecidos en la Ley, sobre el patrimonio bruto del sujeto pasivo, antes de deducir las deudas correspondientes.

*** Fecha:** 17 de mayo de 1994

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el tres por ciento del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

*** Cuestión planteada:** *Minoración del ajuar doméstico por el concepto de bienes entregados al cónyuge viudo: valoración.*

*** Contestación:** *El 3 por 100 se aplica sobre el valor catastral de la vivienda y no sobre el valor real de la misma. Lo que sí permite el Reglamento es que los interesados demuestren un valor superior de los bienes que deben entregarse al cónyuge sobreviviente. El último inciso del artículo (salvo que los interesados acrediten fehacientemente un superior) no se refiere a un valor superior de la vivienda sino de los bienes que deben entregarse al cónyuge sobreviviente.*

*** Fecha:** 17 de mayo de 1994

SECCION TERCERA Normas especiales para adquisiciones gratuitas "inter vivos"

Artículo 35. Principio general

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, constituirá la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles por reunir las condiciones establecidas en los dos artículos siguientes.

Artículo 36. Deducción de cargas

1. Para determinar el valor neto de los bienes o derechos adquiridos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo e "inter vivos" equiparable, únicamente serán deducibles las

cargas o gravámenes que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 31.1 de este Reglamento.

2. En la deducción de estas cargas serán aplicables las reglas de los apartados 2, 3 y 4 del mismo artículo.

Artículo 37. Deducción de deudas del donante

1. Del valor de los bienes o derechos donados o adquiridos por otro negocio jurídico lucrativo e "inter vivos" equiparable, sólo se deducirá el importe de las deudas que estén garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor.

2. No obstante, cuando después de ingresado el importe del impuesto el adquirente acredite, fehacientemente, dentro del plazo de cinco años contados desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para la presentación del documento, el pago de la deuda por su cuenta, tendrá derecho a la devolución de la porción de impuesto que corresponda a la deuda pagada por él, siguiéndose para la devolución el procedimiento establecido en el artículo 95 de este Reglamento. Este plazo no admitirá interrupciones.

Artículo 38. Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal

En la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.

** Descripción sucinta de los hechos: El consultante y su esposa, casados bajo el régimen matrimonial de sociedad conyugal tácita de Aragón, desean realizar una donación de dinero a su único hijo con cargo a los bienes comunes de la sociedad conyugal.*

** Cuestión planteada: Si en el caso de realizar la donación se debe entender que esta es única, por lo que la base imponible estará constituida por el valor de todo el dinero donado, o se debe entender la existencia de dos donaciones distintas cuya base imponible respectiva estaría constituida por la mitad del dinero donado.*

** Contestación: La situación es análoga a lo que ocurren en el caso de cónyuges casados bajo el régimen de la sociedad legal de gananciales del Código Civil, cuando conjuntamente proceden a la donación de bienes gananciales, entendiéndose la existencia de una única donación cuya base imponible estaría constituida por la totalidad del dinero donado, ya que como consecuencia de la donación no se produce una liquidación parcial de los bienes de la sociedad conyugal tácita y se mantiene la unidad de la titularidad de ambos cónyuges sobre los bienes que donan.*

Este mismo criterio ha sido ratificado por Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, como la de fecha 20 de febrero de 1991, entre otras.

** Fecha: 30 de mayo de 1991.*

** Descripción sucinta de los hechos: Donaciones de bienes privativos y gananciales al mismo donatario.*

** Cuestión planteada: Tratamiento fiscal de dichas donaciones.*

*** Contestación:** De acuerdo con el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las donaciones que se otorguen por un mismo donante al mismo donatario durante el plazo de tres años deben considerarse como una sola transmisión a los efectos de la liquidación de dicho impuesto.

Por otra parte, el artículo 38 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación.

Teniendo en cuenta lo anterior, tanto si se donan simultáneamente bienes privativos y gananciales, como si transcurre un plazo entre la donación del bien privativo y la del ganancial inferior a tres años, siendo en los dos supuestos un solo donatario, deben acumularse ambas donaciones, sumando las bases imposables de las mismas para su liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 12 de abril de 2002

SECCION CUARTA Normas especiales en materia de seguros

Artículo 39. Principio general

1. En la percepción de cantidades procedentes de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, constituirá la base imponible el importe de las cantidades percibidas por el beneficiario. Estas cantidades se acumularán al valor de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

2. Cuando el seguro se hubiese contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

*** Cuestión planteada:** *Tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las adquisiciones del cónyuge supérstite declarado beneficiario de un seguro de vida cuyas primas fueron abonadas por la sociedad conyugal.*

*** Contestación:** *Al incluir el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un apartado específico destinado a recoger la percepción de cantidades procedentes de un seguro de vida, con independencia de los que se refieren a las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, donación o título equiparable, ello quiere decir que en la actualidad la sujeción de las cantidades percibidas por el beneficiario de un seguro de vida para caso de muerte, no requiere investigar si se da una situación análoga a la de la sucesión "mortis causa", sino si concurren las circunstancias queridas de existir, como consecuencia del fallecimiento, una transmisión del contratante al beneficiario a título gratuito. Y para ello las condiciones fundamentales son las de que la persona del beneficiario sea distinta del contratante y que el pago de la persona no sea a cargo de aquél.*

Como consecuencia de lo expuesto, parece lógico admitir que cuando el seguro se celebre haciendo constar que el pago de las primas es de cargo de la sociedad de gananciales que existe entre la persona que en la póliza figura como contratante y el beneficiario, cónyuge de éste, sólo quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la mitad de la cantidad asegurada

que perciba el supérstite, debiendo la otra mitad tributar como corresponda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, como la circunstancia de que exista entre los cónyuges sociedad de gananciales no impediría que uno de ellos contratase un seguro en las mismas condiciones antes expuestas, pero siendo el pago de la prima a cargo de sus bienes privativos, en principio debe de prevalecer la presunción de que cuando interviene sólo un cónyuge en concepto de contratante, sin referencia expresa en el contrato a que el pago de la prima es de cargo de la sociedad conyugal, el contrato se entiende celebrado por el contratante y a su cargo, con la consecuencia de que la cantidad total pagada al supérstite al fallecimiento del asegurado queda sujeta al pago del Impuesto, por lo que para evitar esta consecuencia convendrá hacer constar expresamente en la póliza que el pago es a cargo de la sociedad conyugal o, todavía mejor, figurar ambos cónyuges como contratantes.

Sobre esta cuestión ver la Circular 2/1989, de 22 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, referente al contrato de seguro en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** Fecha: 5 de abril de 1989.*

SECCION QUINTA Comprobación de valores

Artículo 40. Principios generales

1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.
2. Los interesados están obligados a consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos adquiridos. En su defecto, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión. Si no lo hicieren incurrirán en infracción simple que se sancionará con multa de 6,01 a 901,52 euros (de 1.000 a 150.000 pesetas).
3. El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.
4. Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan tenido en cuenta los nuevos valores.
5. En el caso de transmisiones lucrativas "inter vivos", el resultado del expediente de comprobación de valores se notificará previamente a los transmitentes, que podrán proceder a su impugnación cuando afecte a sus derechos o intereses. Si la reclamación fuese estimada en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

** **Cuestión planteada:** Si en el caso de transmisión lucrativa "inter vivos" ¿puede el transmitente promover la práctica de tasación pericial contradictoria en corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores previamente notificado al mismo?*

** **Contestación:** El artículo 40.5 establece que: "en el caso de transmisiones lucrativas "inter vivos", el resultado del expediente de comprobación de valores se notificará previamente a los transmitentes, que podrán proceder a su impugnación cuando afecte a sus derechos e intereses".*

Que la referencia que el precepto contiene a la posible afectación a los derechos e intereses del transmitente del resultado de la comprobación de valores tramitada como consecuencia de una transmisión gratuita "inter vivos", sólo puede comprenderse pensando en la posible condición de aquél

como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que la base imponible de este Impuesto puede verse afectada como consecuencia de la posible obtención de un incremento de patrimonio derivado de la transmisión lucrativa.

Que siendo esto así, hay que estimar que el transmitente en una transmisión lucrativa "inter vivos" se encuentra legitimado para intentar corregir, a través de la tasación pericial contradictoria por él interpuesta, según el artículo 98 de este Reglamento, el valor resultante del expediente de comprobación, que se haya obtenido por algún otro de los medios de comprobación previstos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, ya que en él concurre la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a que este precepto se refiere.

*** Fecha:** 26 de mayo de 1992.

6. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes, hasta que vuelva a ser superior el valor que resulte de la regla del Impuesto sobre el Patrimonio.

7. No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.

Artículo 41. Derecho de adquisición por la Administración (*)

1. La Administración Pública tendrá derecho a adquirir para sí cualquiera de los bienes y derechos que hayan sido transmitidos siempre que su valor comprobado exceda en más del cincuenta por ciento del declarado y éste sea inferior al que resulte de la aplicación de la regla de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. El derecho de adquisición por la Administración sólo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que hubiese ganado firmeza la liquidación del Impuesto y requerirá que, antes de la ocupación del bien o derecho de que se trate, se abone al interesado la cantidad que hubiese asignado como valor real al mismo en la declaración que está obligado a presentar.

Cuando la Administración ejercite el derecho de adquisición y el interesado hubiese ingresado el importe de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se devolverá a aquél la porción de cuota tributaria que corresponda, según lo establecido en el presente Reglamento, con el interés de demora que proceda.

*** Una vez derogado el artículo 19 de la Ley 29/1987 por la Ley 25/1998, de 13 de julio, este artículo deviene inaplicable.**

CAPITULO V La Base Liquidable

Artículo 42. - Reducciones generales (*)

Las reducciones generales previstas y su cuantía, así como la tarifa y los coeficientes regulados en este Reglamento (artículos 42, 43 y 44) no resultan aplicables en la liquidación de este impuesto, porque han sido posteriormente modificados en la Ley del impuesto. Véase a este respecto los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del contratante, si el seguro es individual o del asegurado, si el seguro es colectivo o está contratado por las empresas en favor de sus empleados, la base liquidable se obtendrá aplicando en la imponible la reducción que

corresponda en función del Grupo en el que el causahabiente o beneficiario figure incluido de los que se enumeran a continuación:

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años.

Reducción de 2.271.500 pesetas, más 568.000 pesetas por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente o beneficiario, sin que la reducción pueda exceder de 6.813.500 pesetas.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Reducción de 2.271.500 pesetas.

Grupo III. Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad.

Reducción de 1.136.000 pesetas.

Grupo IV. Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

No hay lugar a reducción.

2. En las adquisiciones por causa de muerte a que se refiere el apartado 1 anterior, cuando el sujeto pasivo resultase ser una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial, además de la reducción que pudiera corresponderle por su inclusión en alguno de los Grupos anteriores, se aplicará otra, independientemente del parentesco, de cuantía igual a la máxima establecida para el Grupo I.

A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquéllas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este impuesto.

3. Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones "mortis causa" en favor de descendientes o adoptados, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además de las cantidades que procedan con arreglo a los números anteriores, el importe de lo satisfecho como cuota tributaria por las transmisiones precedentes. Esta reducción será también aplicable en el caso de que los bienes transmitidos por primera vez hayan sido sustituidos por otros del mismo valor que integren el caudal hereditario de la siguiente o ulteriores transmisiones, siempre que esta circunstancia se acredite fehacientemente.

4. En las adquisiciones por título de donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo e "inter vivos", la base liquidable coincidirá con la imponible.

5. Con independencia de lo dispuesto en los números anteriores, en las adquisiciones por título de herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias serán de aplicación, con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la explotación familiar agraria y de los jóvenes agricultores.

CAPITULO VI El Tipo de Gravamen

Artículo 43. Tarifa (*)

Las reducciones generales previstas y su cuantía, así como la tarifa y los coeficientes regulados en este Reglamento (artículos 42, 43 y 44) no resultan aplicables en la liquidación de este impuesto, porque han sido posteriormente modificados en la Ley del impuesto. Véase a este respecto los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la siguiente escala:

Base liquidable hasta pesetas	Tipo medio (%)	Cuota Integra	Resto base liquidable	Tipo marginal (%)
0	0,00	0	1.135.575	7,65
1.135.575	7,65	86.871	1.135.575	8,50

2.271.150	8,08	183.395	1.135.575	9,35
3.406.725	8,50	289.572	1.135.575	10,20
4.542.300	8,93	405.400	1.135.575	11,05
5.677.875	9,35	530.881	1.135.575	11,90
6.813.450	9,78	666.015	1.135.575	12,75
7.949.025	10,20	810.801	1.135.575	13,60
9.084.600	10,63	965.239	1.135.575	14,45
10.220.175	11,05	1.129.329	1.135.575	15,30
11.355.750	11,48	1.303.072	5.677.875	16,15
17.033.625	13,03	2.220.049	5.677.875	18,70
22.711.500	14,45	3.281.812	11.355.750	21,25
34.067.250	16,72	5.694.909	22.711.500	22,50
56.778.750	20,23	11.486.341	56.778.750	29,75
113.557.500	24,99	28.378.019	Exceso	34,00

CAPITULO VII La Deuda Tributaria
SECCION PRIMERA La cuota tributaria

Artículo 44. Aplicación de coeficientes(*) .

Las reducciones generales previstas y su cuantía, así como la tarifa y los coeficientes regulados en este Reglamento (artículos 42, 43 y 44) no resultan aplicables en la liquidación de este impuesto, porque han sido posteriormente modificados en la Ley del impuesto. Véase a este respecto los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1. La cuota tributaria del impuesto será el resultado de multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del Grupo en el que, por su parentesco con el transmitente, figure incluido:

Patrimonio preexistente Millones de pesetas	Grupos del artículo 42		
	I y II	III	IV
De 0 a 57	1,0000	1,5882	2,0000
De 57 a 284	1,0500	1,6676	2,1000
De 284 a 567	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 567	1,2000	1,9059	2,4000

2. Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por aplicación del coeficiente que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente inmediato inferior, sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

3. En los seguros sobre la vida, para determinar la cuota tributaria del beneficiario, se aplicará el coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el contratante salvo en los seguros colectivos o en los contratados por las empresas en favor de sus empleados en los que se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

4. Si no fuese conocido el parentesco de los causahabientes en una sucesión pero sí su número, se aplicará el mayor coeficiente de los establecidos para el Grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda cuando el parentesco de aquéllos sea conocido.

Si no fuese conocido el número de herederos se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de este Reglamento.

5. Cuando el donatario de bienes comunes de la sociedad conyugal, por su parentesco con cada uno de los cónyuges donantes, esté incluido en más de un Grupo de los que figuran en el artículo 42 de este Reglamento, la cuota tributaria se obtendrá sumando las cantidades que resulten de aplicar a la parte de cuota íntegra que corresponda al valor donado por cada cónyuge el respectivo coeficiente multiplicador.

Artículo 45. Valoración del patrimonio preexistente

Para la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) La valoración del patrimonio se realizará aplicando las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) En el caso de adquisiciones por causa de muerte se excluirá el valor de aquellos bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante.
- c) En el caso de adquisiciones por donación u otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos" equiparable, se excluirá el valor de los bienes y derechos recibidos con anterioridad del mismo donante que hubiesen sido objeto de acumulación y por cuya adquisición se hubiese satisfecho el impuesto.
- d) En el patrimonio preexistente del cónyuge que hereda se incluirá el valor de los bienes que reciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.
- e) En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, sólo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo dispuesto en las letras b) y c) anteriores.

** **Cuestión planteada:** Cual es el cómputo del patrimonio preexistente en los supuestos de sujetos pasivos por obligación real.*

** **Contestación:** Debe tenerse en cuenta exclusivamente el patrimonio computable a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas para los sujetos por obligación real, es decir el situado en España, interpretación que armoniza los criterios de sujeción de ambos impuestos, con independencia de simplificar los problemas de valoración.*

** **Fecha:** 12 de julio de 1989.*

f) La valoración del patrimonio preexistente deberá realizarse con relación al día del devengo del Impuesto.

SECCION SEGUNDA *Deducción por doble imposición internacional*

Artículo 46. Regla general

De la cuota tributaria que resulte de la aplicación de los dos artículos anteriores, cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este Impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubieran sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar. El tipo medio efectivo será el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100. El tipo medio se expresará incluyendo hasta dos decimales.

CAPITULO VIII Devengo y Prescripción

SECCION PRIMERA Devengo

Artículo 47. Devengo

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil.

** Descripción sucinta de los hechos: El consultante va a beneficiarse de una apartación de la legítima que realizará su madre de acuerdo con la Ley 4/1995, de 24 de mayo de derecho civil de Galicia.*

** Cuestión planteada: ¿Se produciría el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?. Si la respuesta es afirmativa, ¿sería de aplicación la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley para la transmisión mortis causa de la vivienda habitual?*

** Contestación: El Título VIII de la Ley 4/1995, de 24 de mayo, de derecho civil de Galicia se refiere a Las Sucesiones.*

El capítulo I formado por el artículo 117, contiene una Disposición General, la cual establece:

"1. La delación sucesoria puede tener lugar por testamento, por ley y por los pactos sucesorios regulados en esta Ley.

2."

El Capítulo II regula los pactos sucesorios y dentro de ellos "las apartaciones".

Por otra parte, el artículo 3º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone:

"1. Constituye el hecho imponible:

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

....."

El artículo 11 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en desarrollo del artículo anterior, considera que son títulos sucesorios a efectos del Impuesto, entre otros los "contratos o pactos sucesorios".

Por lo tanto, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no parece ofrecer dudas la naturaleza gratuita de la figura que se estudia: se trata de un incremento obtenido a título lucrativo, es decir, sin contraprestación por parte del adquirente y además tiene su causa en uno de los supuestos de hecho imponible que la propia Ley configura (artículo 3º.1.a) de la Ley).

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, y al tratarse de un título sucesorio, serán de aplicación a esta figura las reducciones previstas en el artículo 20.2 de la Ley para la determinación de la base liquidable.

Concretamente, la reducción establecida en la letra c) de este artículo, en la redacción dada por el artículo 5 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que "c) 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 artículo 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, a su vez, falleciese el adquirente dentro de este plazo.

.....

Del mismo porcentaje de reducción, con límite de 20.000.000 de pesetas por cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

.....".

Por lo tanto, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, resultará aplicable a la transmisión de la vivienda mediante la figura de la apartación la reducción anteriormente transcrita.

En cuanto al devengo del Impuesto, el artículo 24.2 de la Ley 29/1987 dispone que el devengo en las transmisiones lucrativas "inter vivos" el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

Todo lo cual, se le comunica con el alcance previsto en el artículo 107.2 de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

*** Fecha:** 2 de septiembre de 1999.

2. En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e "inter vivos", el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquél en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *El consultante es hijo de padres separados legalmente de mutuo acuerdo. En el Convenio regulador aprobado judicialmente se contienen una cláusula que establece: el piso ganancial del*

matrimonio se adjudicará así: el 50% a la esposa en plena propiedad y el otro 50% a los tres hijos del matrimonio por iguales terceras partes en plena propiedad.

Asimismo pactan la entrada en vigor de dichas medidas en el momento de la firma del convenio.

Los hijos no conocían dicha cláusula y no han aceptado de momento la presunta donación.

*** Cuestión planteada:** *Cuando se entiende que se produce el devengo del impuesto.*

*** Contestación:** *El artículo 24.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:*

"En las transmisiones lucrativas inter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato".

Del mismo modo el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece en su artículo 47.2:

"En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e inter vivos, el impuesto se devengará en día en que se cause el acto o contrato".

De ambos artículos se desprende que el devengo en las donaciones se identifica con el momento de la perfección del acto o contrato.

A tales efectos el artículo 623 del Código Civil dispone que la donación se perfecciona desde que el donante conoce la aceptación del donatario.

También el artículo 633 exige, para que la donación de cosa inmueble sea válida, que se haga en escritura pública. Además debe constar la aceptación del donatario, bien en la misma escritura, bien en otra distinta que debe notificarse en forma auténtica al donante.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha expresado en jurisprudencia reiterada que para la eficacia y validez de las donaciones es preciso que en ellas concurren las condiciones y requisitos tanto formales como sustantivos que la Ley determina, y que no son sino el animus donandi, la forma documental y la aceptación de la liberalidad (Sentencias de 2 y 3 de diciembre de 1988, de 23 de septiembre y 29 de noviembre de 1989).

De igual forma, el TEAC en fallo de 25 de abril de 1991, considera la aceptación como la fecha a partir de la cual se entiende perfeccionado el acto o contrato.

Así pues, si la aceptación se hace constar en la misma escritura, el impuesto se devengará en la fecha de ésta. si se hace constar en escritura separada, el impuesto se devengará en la fecha en que la aceptación se notifique en forma auténtica al donante.

*** Fecha:** *24 de octubre de 1995.*

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

** **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones de un seguro de vida a "término fijo", en el supuesto de que el contratante (asegurado) muera con anterioridad al vencimiento del contrato (término fijo), y los posibles beneficiarios (designados en el contrato, en caso de muerte) adquieran los derechos del contratante de percibir el capital asegurado revalorizado en el momento del vencimiento del contrato, o sea cumplido dicho término.*

** **Contestación:** Primero: Según manifiesta en su escrito, la consulta se refiere a un seguro sobre la vida para el caso de vida del tipo llamado "término fijo", que presenta las siguientes características:*

1.- El contratante es una persona física en la que coinciden las condiciones de tomador, asegurado y beneficiario (en caso de vida), el cual pagará la prima de forma periódica.

2.- Llegado el vencimiento del contrato, o sea pasado el plazo de duración (término fijo) establecido en el contrato, el beneficiario (contratante, en caso de vida) percibirá el capital asegurado revalorizado.

3.- Si el contratante (asegurado) muere con anterioridad al vencimiento del contrato, los posibles beneficiarios (designados en el contrato para caso de muerte) adquirirán el derecho del contratante de percibir el capital asegurado revalorizado al cumplirse el término fijado en el contrato.

Segundo: Las dos primeras circunstancias señaladas en el número anterior, no dan lugar al devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que el beneficiario coincide con la persona del contratante, sin embargo en caso de fallecimiento de este último sí se produce el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones por las cantidades percibidas por los beneficiarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tercero: Aunque la norma general sobre el devengo del Impuesto en estos casos de seguros sobre la vida para caso de muerte es la de que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del asegurado, dada la peculiaridad de este tipo de seguro en el que la efectividad de la adquisición se halla suspendida hasta el vencimiento del término establecido, hay que entender que el devengo se producirá el día del cumplimiento del plazo suspensivo, teniendo que estar a este momento para determinar el valor del capital e, incluso, los tipos de gravamen, si hubiesen variado desde el momento del fallecimiento del contratante.

En este sentido se manifiesta el artículo 47.3 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que al referirse al Devengo, señala que: "toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen".

Por consiguiente, es el momento del cumplimiento del término cuando debe entenderse adquirido el capital por quien en ese momento sea el beneficiario, debiendo procederse a la acumulación de la cantidad percibida al valor de los bienes y derechos que el beneficiario, en su condición de causahabiente, del fallecido, hubiese podido percibir de éste, y por los que ya debió de tributar en el momento del fallecimiento del contratante (asegurado).

Que ello es así, no cabe ninguna duda, puesto que la acumulación viene establecida tanto en el artículo 9 de la Ley como en el artículo 39.1 del Reglamento, al señalar que: "En la percepción de cantidades procedentes de contratos de seguros sobre la vida para caso de muerte del asegurado, constituirá la base imponible el importe de las cantidades percibidas por el beneficiario. Estas cantidades se acumularán al valor de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo".

Lo más frecuente será que la norma sobre acumulación opere en los supuestos de devengo simultáneo de la herencia y el seguro, pero ello no es óbice para que en supuestos como el que analizamos deba llegarse a las mismas conclusiones, pues en caso contrario supondría una quiebra a los principios de progresividad y auténtica capacidad económica.

Como es lógico, en el caso de la posterior acumulación y liquidación deberá deducirse lo ingresado con anterioridad con motivo del fallecimiento del causante por el valor de los bienes y derechos recibidos en la adquisición individual de cada causahabiente, ya que en caso contrario se produciría un doble gravamen.

Cuarto: Como última indicación, hay que hacer la aclaración de que las deducciones establecidas en el artículo 20, apartado 1, de la Ley, aplicables en las adquisiciones por causa de muerte, tanto en los supuestos de herencia o legado como por causa de un seguro sobre la vida para caso de muerte, son únicas no pudiendo duplicarse por lo que en el caso de la consulta sólo serían aplicables al capital percibido en el caso de que no se hubiesen agotado en su totalidad por una adquisición hereditaria anterior proveniente del contratante del seguro.

*** Fecha:** 21 de febrero de 1995.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Una persona fallece en estado de viudedad, sin ascendientes ni descendientes, dejando como herederas, en testamento, a las hijas que su difunto marido tenía de su anterior matrimonio. En una cláusula del testamento se establece que las herederas no podrán tomar posesión ni disfrutar de los bienes que heredan hasta después de la muerte de la madre de éstas.*

*** Cuestión planteada:** *Momento en que se liquida el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*** Contestación:** *El artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:*

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

No obstante, el apartado 3 del mismo artículo dispone:

"Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan".

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 47.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, el cual además añade que "se atenderá a ese momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen".

La disposición hecha por la causante en la cláusula segunda del testamento, en virtud de la cual las herederas designadas no pueden tomar posesión ni disfrutar de los bienes de la herencia hasta que fallezca una tercera persona, tiene la naturaleza de término o plazo.

Se trata de un término suspensivo o inicial, que fija el momento desde que surte efectos la adquisición hereditaria y se distingue de la condición, en que fija un hecho futuro pero cierto,, mientras que la condición se refiere a un hecho futuro pero incierto.

El Código Civil se refiere al término o plazo en su artículo 805 al disponer que "será válida la designación del día o del tiempo en que haya de comenzar o cesar el efecto de la institución de heredero...".

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, la liquidación del Impuesto correspondiente a la sucesión a que se refiere el escrito de consulta deberá realizarse cuando llegue el término fijado, es decir, cuando fallezca la madre de las herederas, atendiendo al valor de los bienes del caudal hereditario en dicho momento y con arreglo a los tipos de gravamen en vigor en dicha fecha.

No obstante lo anterior, en cuanto a la fecha de presentación, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto, en el caso de autoliquidación, por lo que deberá presentarse en la oficina gestora competente en el plazo de seis meses contados desde el día del fallecimiento del causante, si bien haciendo constar que no procede en este momento practicar liquidación, por encontrarse suspendida la misma por la concurrencia de un término de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por lo que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 22 de marzo de 1996

*** Descripción sucinta de los hechos:** *La madre del consultante resulta heredera sustituta mediante testamento cuya cláusula segunda establece que, en defecto de la primera instituida "por premoriencia será su heredera universal en usufructo con facultad de disponer inter vivos en caso de necesidad libremente apreciada por ella, su sobrina, pasando a la defunción de ésta los bienes que la misma no hubiere dispuesto a los hijos que dejare".*

** Cuestión planteada: Si la valoración de los bienes se puede realizar aplicando los valores de la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.*

Si sería correcto tomar como base únicamente el usufructo de los bienes del caudal relicto y, posteriormente, liquidar por la nuda propiedad cuando se haga uso de la libertad de disposición. En este caso, quien debería liquidar por la nuda propiedad.

Si se liquida por el valor del pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que en su caso proceda por la cantidad no dispuesta, cuál es el periodo de prescripción para solicitar dicha devolución.

** Contestación: Tercero: Por último, en cuanto a la consulta sobre cuál es el periodo de prescripción para solicitar la devolución por la parte de cuota tributaria correspondiente a los bienes heredados que se transmitan a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable, por los que se liquidó por el valor del pleno dominio, se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 47 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo apartado 3 establece que “toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.*

El hecho desencadenante del derecho a la devolución es la transmisión de los mismos bienes recibidos –o la parte que quede de ellos– a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable. Dicha transmisión origina el devengo del impuesto para el nuevo adquirente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.3 del Reglamento. De forma simultánea, el ingreso que realizó el usufructuario con facultad de disposición habiendo liquidado por el pleno dominio deviene indebido en ese momento en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes ahora transmitidos.

Por tanto, es a partir de ese momento cuando el usufructuario puede considerar indebido el ingreso realizado y, en consecuencia, solicitar la devolución de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad de los bienes transmitidos a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable. El periodo de prescripción para solicitar dicha devolución, a tenor de lo dispuesto en los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria, será de cuatro años, contados a partir del día de la transmisión de los mismos bienes recibidos –o la parte que quede de ellos– a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

** Fecha: 22 de noviembre de 2002*

(*) Ver resto de la consulta en los artículos 18.2 y 26.d) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

SECCION SEGUNDA *Prescripción*

Artículo 48. Prescripción

1. Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias.

El plazo de prescripción comenzará a contarse, en el primer supuesto, desde el día en que finalice el de presentación del documento, declaración o declaración-liquidación; en el segundo, desde que se cometiere la infracción.

2. En las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e "inter vivos" incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

3. La presentación por los sujetos pasivos de los documentos y declaraciones a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, deban adicionarse a su caudal hereditario.

CAPITULO IX Normas Especiales

SECCION PRIMERA *Usufructo, uso y habitación*

Artículo 49. Usufructos

Para la valoración de los derechos de usufructo y nuda propiedad se aplicarán las reglas siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes sobre que recaiga, en razón de un 2 por 100 por cada periodo de un año, sin exceder del 70 por 100. No se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes.

b) En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorándose el porcentaje en la proporción de un 1 por 100 por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100.

** **Cuestión planteada:** Cual es la interpretación correcta de la expresión "cuando el usufructuario cuente menos de veinte años", a efectos del cálculo de los usufructos vitalicios.*

** **Contestación:** Con frecuencia surge la duda de cuando la norma habla de que el usufructuario cuenta menos de veinte años, como debe interpretarse a efectos del calculo correcto de los usufructos vitalicios. Sobre este particular cabe indicar lo siguiente:*

El artículo 66 del Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, establecía a efectos de la valoración de los derechos de usufructo, uso y habitación y nuda propiedad, las reglas siguientes:

"El valor del usufructo vitalicio se fijará tomando del valor total de los bienes el tanto por ciento que según la edad del usufructuario se determinara por las normas siguientes:

Si el usufructuario tiene 20 o menos años de edad, el valor del usufructo será del 70 por 100 del valor total de los bienes".

Es por ello por lo que tradicionalmente se ha venido considerando en los Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que cuando la norma se refiere al "usufructuario que cuente menos de veinte años", están incluidos también los de dicha edad a efectos del correspondiente cálculo.

Sin embargo, no es este el criterio correcto, dado los términos en que expresamente se manifiesta la normativa actual del Impuesto, que no se refiere al usufructuario de 20 años, sino al que no ha cumplido esa edad.

En efecto, tanto el artículo 26.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como el artículo 49.b) de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, disponen la forma de valorar los derechos del usufructo vitalicio en los siguientes términos:

"En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

Luego para obtener el valor del usufructo hay que comprobar en cuantas unidades la edad del usufructuario excede de 19 y en esas unidades hay que rebajar el 70 por 100.

Como se ha indicado con anterioridad debido a la tradición del Impuesto, con frecuencia la regla se traduce erróneamente en la fórmula $U = 90 - e$. (Siendo U el porcentaje del valor del usufructo que se busca, y e la edad del usufructuario).

Por el contrario, de acuerdo con lo expuesto, se considera que la fórmula correcta es la siguiente: $U = 89 - e$. Aplicando dicha fórmula, el valor mínimo del usufructo (10%) se alcanza cuando el usufructuario tenga cumplidos los 79 años.

** Fecha: 27 de febrero de 1995.*

c) El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquélla que le atribuya menor valor.

d) Cuando el usufructo se hubiese constituido a favor de una persona jurídica, para determinar el valor de la nuda propiedad atribuida a una persona física, se aplicarán las reglas de la letra a) sin que, en ningún caso, pueda computarse para el usufructo un valor superior al 60 por 100 del total atribuido a los bienes. Este mismo porcentaje se tendrá en cuenta cuando la duración del usufructo sea indeterminada.

Artículo 50. Uso y habitación

El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueren impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

Artículo 51. Reglas especiales

1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria

correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

** **Cuestión planteada:** Manera de girar las liquidaciones a cargo del nudo propietario en caso de desmembración del pleno dominio en usufructo y nuda propiedad.*

** **Contestación:** Con relación a la cuestión de referencia, este Centro Directivo manifiesta lo siguiente:*

El artículo 51 del Reglamento se refiere a la manera de girar las liquidaciones que procedan, en caso de desmembración del dominio, a cargo del usufructuario y del nudo propietario. Mientras las liquidaciones a cargo del usufructuario no plantean problema alguno bastando, para obtener la cuota íntegra, con aplicar la tarifa a la base liquidable que corresponda al usufructo, no ocurre lo mismo en el caso de las liquidaciones a girar a cargo del nudo propietario, como consecuencia de la obligatoriedad de aplicar en estas liquidaciones el tipo de gravamen que correspondería a la adquisición del pleno dominio, liquidaciones que pueden ofrecer dificultades, especialmente, como se indica en el escrito recibido, cuando el adquirente de bienes en nuda propiedad lo es también de otros en pleno dominio.

Con relación a esta cuestión, se hacen las siguientes consideraciones:

a) En contra de lo que se indica en el escrito recibido, no puede admitirse que en estos casos deben girarse dos liquidaciones distintas, una por la adquisición de bienes en pleno dominio, aplicándose la tarifa del artículo 21 de la Ley y otra por la adquisición de los bienes en nuda propiedad, aplicándose el tipo medio que recoge el artículo 51.2 del Reglamento, puesto que ello contradecía el principio de que la base imponible a efecto del impuesto está constituida por el valor neto de la adquisición individual del causahabiente o del donatario, y en esa adquisición entran uno y otro tipo de bienes, por lo que en todo caso debe de actuarse partiendo de la existencia de una sola adquisición, cuya base tiene que obtenerse incluyendo en la misma el valor del pleno dominio de los bienes adquiridos en nuda propiedad, y que a esa base debe de aplicarse la tarifa progresiva del citado artículo 21.

b) El nuevo criterio reglamentario, responde a la idea de que en las adquisiciones realizadas por un nudo propietario se está ante una adquisición del pleno dominio de un bien por el que procede la práctica de una única liquidación por el valor de ese pleno dominio, si bien una parte de esa liquidación única queda aplazada, no sólo en cuanto a su ingreso sino también en cuanto a la materialidad de su práctica, al momento de la extinción del usufructo, lo que hace que en una liquidación a girar a cargo de un nudo propietario, ya adquiera sólo bienes en nuda propiedad o bienes en nuda propiedad acompañados de otros en pleno dominio, se pueda conocer, desde el primer momento, tanto el importe de la liquidación que debe ingresar como consecuencia de la adquisición inmediata de la nuda propiedad como, posteriormente, como consecuencia de la consolidación del pleno dominio.

Ello se consigue, precisamente, aplicando lo dispuesto por el artículo 51. 2 del Reglamento del Impuesto.

c) Ni el epígrafe de "Normas especiales" que lleva el Capítulo IX del Título I del Reglamento, ni la expresión con que comienza el artículo 51.2 al referirse "Al adquirente de la nuda propiedad..." permiten interpretar que la regla que se establece a continuación en este apartado, sea aplicable exclusivamente a los efectos de girar una liquidación sobre el valor de sólo aquellos bienes que se adquieran, de momento, en nuda propiedad y que, a estos efectos, deben de separarse de los que se reciben en pleno dominio. La expresión con que comienza este artículo 51.2 con la referencia "al adquirente de la nuda propiedad" es la misma que figuraba en los textos anteriores reguladores del impuesto que recaía sobre las adquisiciones a título gratuito, habiéndola recogido el Reglamento del artículo 76.2 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967, y esta expresión nunca fue interpretada en el sentido de exigir la práctica de una liquidación separada por la adquisición de los bienes en nuda propiedad, porque está claro que un adquirente de bienes en pleno dominio que, además, adquiera otros en nuda propiedad, es un "adquirente de la nuda propiedad", que pese a adquirir ambos grupos de bienes queda perfectamente identificado bajo la expresión indicada.

d) Precisamente, el anterior Centro gestor del Impuesto, la Dirección General de lo Contencioso del Estado, para resolver el problema de la mecanización de las liquidaciones giradas por este tipo de adquisiciones, tuvo la necesidad de dictar la "Circular número 4, de 23 de septiembre de 1965, complementaria de la número 1, de 2 de marzo de 1965, sobre normas relativas a la mecanización de los servicios de liquidación de los Impuestos General sobre Sucesiones y General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" (Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda número 81/1965, de 16 de noviembre), Circular que, naturalmente, resulta inaplicable hoy en los aspectos que se refieren a la mecanización de este tipo de liquidaciones, pero cuyos criterios, a los que responde el sistema de mecanización que instaura, pueden aclarar algunas dudas sobre la manera de girar estas liquidaciones, ya que, en todo caso, parten de la base, de la necesidad de girar una única liquidación, de la que un porcentaje, precisamente el correspondiente al valor del usufructo de aquellos bienes de los que, de momento, sólo se adquiere la nuda propiedad, no debe ser ingresado quedando aplazado hasta el momento posterior de la consolidación, si bien en este momento ese porcentaje había que aplicarlo al nuevo valor que pudiera atribuirse a ese usufructo como consecuencia de la posible variación en el valor de los bienes adquiridos en nuda propiedad.

e) La misma finalidad de obtener el porcentaje que de una liquidación girada en esas condiciones no debe ser ingresado en el momento de la adquisición de la nuda propiedad, por corresponder al usufructo que, transitoriamente, adquiere otra persona, persigue la fórmula recogida en el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, recién aprobado, pero con la diferencia de que una vez determinada la cantidad que de momento no procede ingresar como consecuencia de corresponder al usufructo de bienes que, de momento, sólo se reciben en nuda propiedad, esa cantidad ya no experimentará variación, debiendo ser la que deberá ser ingresada cuando el nudo propietario consolide el pleno dominio, dado que no se tiene en cuenta el posible nuevo valor que puedan tener los bienes en ese momento.

Realizadas estas consideraciones, a continuación, como se solicita, se pone un ejemplo sobre la manera de proceder en aplicación de lo que dispone el precepto, en el caso de que tenga que practicarse una liquidación a cargo de un nudo propietario que, además, de los bienes en nuda propiedad, adquiera otros en pleno dominio. A estos efectos, se analiza separadamente cada una de las indicaciones que contiene el artículo 51.2:

Comienza diciendo que "Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla...". Esto supone que la liquidación que se gire sólo debe tener en cuenta el valor de la nuda propiedad y no el valor correspondiente al pleno dominio del bien que se adquiere en nuda propiedad.

Por ejemplo, se parte del caso de una persona fallecida que haya dejado a su cónyuge sobreviviente, de 64 años de edad, el usufructo de bienes cuyo valor en pleno dominio sea de 4.000.000 de pesetas dejando la nuda propiedad de los mismos bienes a un hijo al que, además, deja bienes en pleno dominio por valor ya neto de 8.491.675 pesetas. Aplicando las normas de valoración del usufructo y de la nuda propiedad, contenidas en el artículo 26 de la Ley, resulta que el valor del usufructo será el de 1.000.000 de pesetas (resultado de aplicar al valor total el porcentaje del 25%) y el de la nuda propiedad el de 3.000.000 de pesetas (diferencia entre el valor del pleno dominio y el del usufructo).

Pues bien, por aplicación del párrafo primero del artículo 51.2 este valor de 3.000.000 de pesetas, correspondiente a la nuda propiedad es el que tiene que integrar la base de la liquidación a girar a cargo del nudo propietario, bien sólo si no adquiere otros bienes, bien sumado al correspondiente de los bienes que, además, adquiera en pleno dominio. Si en este último caso, como hemos dicho, partimos del supuesto de que el valor de estos otros bienes, ya neto después de deducir cargas, deudas y gastos, es el de 8.491.675 pesetas, tendríamos una base imponible para el nudo propietario de 11.491.675 pesetas.

El precepto continúa diciendo: "...minorado en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante, según las reglas del citado artículo 42". En el año 1.991, a la base imponible anterior habría que aplicar al nudo propietario, si es hijo del causante y su edad es de 21 años o más, la reducción de 2.271.500 pesetas.

Luego en el caso del ejemplo la base liquidable, sería el resultado de minorar 11.491.675 pesetas en 2.271.500 pesetas, es decir 9.220.175 pesetas.

A continuación el artículo 51.2 dice que la liquidación sobre esa base se girará "y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A este efecto, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tenido en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales". Es aquí donde pueden surgir las dudas sobre la manera de operar, ya que el tipo de gravamen que hay que aplicar sobre la base liquidable que ha sido fijada anteriormente de 9.220.175 pesetas, no es el que resultaría de la aplicación de la tarifa a esta cantidad, sino el que resultaría de aplicar la tarifa a una base liquidable teórica en la que estuviese incluido el valor del pleno dominio de los bienes adquiridos en nuda propiedad. En el caso del ejemplo, la manera de actuar será la siguiente:

<i>Valor de los bienes en pleno dominio</i>	<i>8.491.675 pts.</i>
<i>Más valor del pleno dominio de los bienes que se adquieren en nuda propiedad</i>	<i>4.000.000 pts.</i>
<i>Base imponible teórica</i>	<i>12.491.675 pts.</i>
<i>Reducción aplicable</i>	<i>2.271.500 pts.</i>
<i>Base liquidable teórica</i>	<i>10.220.175 pts</i>

Como a esa base liquidable teórica le corresponde una cuota en la tarifa de 1.129.329 pesetas, el tipo medio de gravamen es el del 11,05%. Este es el tipo medio de gravamen que en el caso del ejemplo corresponde a la adquisición en pleno dominio de los bienes que se adquieren solo, de momento, en nuda propiedad y es el que hay que aplicar a la base liquidable efectiva que sólo debe de tener en cuenta el valor de la nuda propiedad. Si, como hemos dicho, ese valor es el de 9.220.175 pesetas, en definitiva, la cuota íntegra que resulta es la de 1.018.829 pesetas, que será la cuota tributaria a ingresar si el coeficiente multiplicador a aplicar sobre la misma es el 1 y, en otro caso, la que resulte de aplicar el coeficiente que corresponda según las reglas generales.

Siguiendo con el caso del ejemplo, la diferencia entre la cuota correspondiente a la base liquidable teórica que era de 1.129.329 pesetas, y la correspondiente a la base liquidable efectiva, que es de 1.018.829 pesetas, diferencia que asciende a 110.500 pesetas, será la cantidad que el nudo propietario deberá ingresar como consecuencia de la liquidación que debe girarse a su cargo en el momento de consolidar el pleno dominio, con sujeción a lo que dispone el párrafo segundo del artículo 51.2.

Efectivamente, como se indica, esa diferencia entre las dos cuotas de 110.500 pesetas, es la que resulta de aplicar lo que dice el párrafo segundo del artículo sobre la manera de girar esta segunda liquidación, según el cual: "Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento, cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior".

Continuando con el caso del ejemplo, habría que girar una nueva liquidación sobre el valor que el usufructo tenía en el momento de su constitución que era de 1.000.000 de pesetas, valor que en este caso no hay que reducir en nada, puesto que en la primera liquidación ya se agotó toda la reducción que correspondía al nudo propietario, y sobre ese valor hay que aplicar el mismo tipo medio efectivo de gravamen que se aplicó en la liquidación anterior que era el del 11,05%. Luego resulta una cuota íntegra para esta segunda liquidación de 110.500 pesetas, es decir exactamente, la diferencia entre la cuota girada sobre la base liquidable teórica y la base liquidable efectiva, y no puede ser de otra manera, porque lo que el precepto pretende es que, como consecuencia de las dos liquidaciones que deben de girarse a cargo del nudo propietario, la cantidad a ingresar sea la correspondiente a una adquisición de bienes en pleno dominio, pero demorando la práctica y el ingreso de la parte correspondiente al usufructo hasta que éste, efectivamente, se integre en la

nuda propiedad de su titular. Y la cuota que correspondería, si los bienes que se adquieren en nuda propiedad se adquiriesen desde el primer momento en pleno dominio, es, precisamente, la que resulta de la liquidación girada sobre la base teórica a que el precepto se refiere para obtener el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a una adquisición de los bienes en pleno dominio.

Siempre hay que tener presente que la idea que trasluce del precepto analizado, es la de que aunque se produzcan variaciones ya sea en el valor de los bienes o en la tarifa, desde el momento de la desmembración del dominio hasta el de la consolidación del usufructo en la nuda propiedad, estas variaciones ya no van a afectar a la liquidación pendiente a satisfacer por el nudo propietario en el momento de consolidar el pleno dominio, ya que siempre se va a aplicar el mismo tipo medio efectivo de gravamen, obtenido en la primera liquidación y sobre el mismo valor que el usufructo tenía en ese momento, lo que facilita, de modo completo y total, el conocimiento de la liquidación a satisfacer por el nudo propietario a la consolidación del dominio.

La Circular de la Dirección General de lo Contencioso, a la que antes se ha hecho referencia, conseguía la misma finalidad de practicar una liquidación sobre el valor del pleno dominio de bienes adquiridos sólo en nuda propiedad, deduciendo de la liquidación a girar por el pleno dominio el porcentaje que correspondía al usufructo que, de momento no se adquiriría. Ese valor quedaba reflejado en un coeficiente que se obtenía, cuando existía adquisición por un mismo título y un idéntico titular de bienes en nuda propiedad y en pleno dominio, aplicando la siguiente fórmula:

$$\frac{U}{P.D. + N.P. + U}$$

En esta fórmula el numerador representa el valor de los bienes en usufructo, determinado en función de la edad del usufructuario, es decir el valor asignado al usufructo por aplicación de las reglas establecidas a esos efectos por la normativa vigente del Impuesto (en la normativa actual las del artículo 26 de la Ley), y el denominador está integrado por la suma del valor de todos los bienes que en pleno dominio (P.D.) adquiere el titular de la nuda propiedad más el valor total de los bienes cuyo dominio se desmembra (N.P. + U).

El cociente resultante de esta operación multiplicado por 100, es exactamente el coeficiente que corresponde al valor del usufructo en relación al total valor de los bienes transmitidos, o sea el que determina la porción por la que no debe satisfacer el impuesto el nudo propietario hasta la consolidación del dominio.

Con la normativa vigente, la fórmula recogida en la Circular no se podría aplicar literalmente, porque no tiene en cuenta el importe de la reducción que hay que aplicar a la base imponible para obtener la base liquidable, por lo que tendrían que introducirse las correspondientes adaptaciones, pero el mismo resultado que se obtenía con ella en la anterior normativa, es el que resulta con la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, tal como dispone el artículo 51.2 del Reglamento recientemente aprobado.

*** Fecha:** 23 de diciembre de 1991

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará este la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girará únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

** Descripción sucinta de los hechos: En una sucesión un bien indivisible se adjudica a uno solo de los herederos que satisface en metálico a los otros herederos y al cónyuge supérstite por su parte de ganancial la parte que les corresponde.*

** Cuestión planteada: Son varias las cuestiones planteadas:*

1ª Cual es el impuesto que debe satisfacer el adjudicatario del bien por Sucesiones y Donaciones.

2ª Si debe tributarse por el Impuesto sobre Transmisiones por la operación de adjudicación del bien, por qué modalidad y quién debe satisfacer este impuesto.

3ª Si debe satisfacerse el Impuesto sobre Transmisiones por la operación de adjudicación respecto al cónyuge supérstite.

** Contestación: Del texto de la consulta se desprende que se ha producido la defunción de una persona casada en régimen económico matrimonial de gananciales, que ha dejado cónyuge viudo y cinco hijos, teniendo en su patrimonio a su muerte, como bien ganancial, un elemento patrimonial indivisible, que se adjudica por mitades al cónyuge supérstite y a su herencia, sin que conste si existen otros bienes o derechos en el patrimonio del difunto, de carácter ganancial o privativos, que tengan la naturaleza de indivisibles o no.*

Que se acuerda adjudicar el mencionado bien indivisible a uno de los herederos, compensando éste en metálico a los otros herederos, adquiriendo, asimismo, por la mitad de su valor, su parte al cónyuge vivo, liquidándose la comunidad de bienes sobre el citado elemento.

Teniendo en cuenta lo anterior, por lo que respecta a las cuestiones concretas planteadas:

1ª.- La participación de cada heredero en la herencia tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin tener en cuenta las adjudicaciones reales que se realicen, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, es decir que el heredero que resulte finalmente adjudicatario del bien indivisible solamente tributará por su parte en la herencia.

2ª.- La adjudicación del bien indivisible a un solo heredero, solamente podría originar liquidaciones por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en el supuesto que se produzcan excesos de adjudicación declarados, o bien como resultado de la comprobación de valores realizada en su momento a efectos de la herencia, como resulta de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en relación con el artículo 7.2.B) del Texto Refundido del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Cuando la operación anterior cumpla las condiciones previstas en el artículo 31 del Texto Refundido del ITP y AJD se gravará por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, siendo el sujeto pasivo el adquirente del bien.

3ª.- Por lo que respecta a la operación realizada con el mismo bien entre el heredero que se adjudica el mismo y el cónyuge supérstite, se aplicará lo previsto en el artículo 7.2.B) del mencionado T.R. del ITP y AJD, quedando en su caso sujeto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cuando cumpla las condiciones previstas en el anteriormente citado artículo 31.

Por último, dado que la adjudicación total a uno de los herederos conlleva además la consolidación del dominio sobre el bien, cesando el usufructo viudal que correspondía al cónyuge supérstite, habrá que aplicar, en su caso, lo previsto en el artículo 51.4 del Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

*** Fecha: 8 de febrero de 2000**

5. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes que los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que en virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad.

Artículo 52. Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso

1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes se le liquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Se transmite mortis causa a una persona el usufructo de los bienes junto a la facultad de disponer, y a otra persona la nuda propiedad sin facultad de disponer.*

*** Cuestión planteada:** *Repercusiones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*** Contestación:** *La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19-12-1987) señala en el artículo 3 que el hecho imponible está constituido por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio.*

El artículo 26 señala que el valor de la nuda propiedad se computa por diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En cuando al valor del usufructo vitalicio se estima que es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, señala que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Una aplicación de esta regla se contiene en el artículo 52 del Reglamento al señalar que cuando se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes se le liquidará el impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

En relación al supuesto planteado, se considera que las liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el momento del fallecimiento del testador, deben tomar como base imponible para el usufructuario con facultad de disponer el valor total de los bienes, como si de pleno dominio se tratase, mientras que la base del nudo propietario es igual a cero, dado que se computa por diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo.

Si posteriormente el nudo propietario sin facultad de disposición de los bienes desea donar su derecho en favor del usufructuario, se produce un hecho imponible distinto e independiente del primero, en concreto, el previsto en el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987 “la adquisición de bienes y derechos por

donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos". Sujeto pasivo es el donatario, constituyendo la base imponible el valor neto de la nuda propiedad sin facultad de disposición de los bienes en el momento del devengo, que coincide con el día en que se cause o celebre el acto o contrato de donación.

Conforme al artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, corresponde al sujeto pasivo presentar ante la Administración tributario los documentos en los que se recoge el hecho imponible, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno de los bienes adquiridos. El importe declarado por los interesados como valor real de los bienes adquiridos atiende al valor normal de mercado, es decir, el precio que está dispuesto a pagar el mercado en situación de libre competencia por el bien transmitido.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de octubre de 1995, se remite para fijar el valor de mercado a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994: "Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación".

En cualquier caso, la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley 230/1963, General Tributaria.

*** Fecha:** 5 de octubre de 2001

2. Lo dispuesto en el número anterior no será aplicable a aquellas instituciones para las que este Reglamento establezca un régimen peculiar.

*** Descripción sucinta de los hechos:** *Se trata de un matrimonio sin herederos forzosos. Fallece un cónyuge bajo testamento abierto con la siguiente institución hereditaria: nombra heredero usufructuario universal de todos sus bienes al otro cónyuge con facultades de venta y disposición si lo precisare. Nombra herederos universales a dos hermanos con sujeción a la institución usufructuaria antedicha.*

*** Cuestión planteada:** *Si la renuncia por el cónyuge sobreviviente a la facultad de disponer, pero no a su condición de usufructuario, lleva consigo el que la liquidación a cargo del cónyuge usufructuario sobreviviente se practique exclusivamente por el valor del usufructo y no por el correspondiente al pleno dominio de los bienes, con la consecuencia de que la liquidación por la nuda propiedad se gire directamente a cargo de los herederos nudo propietarios.*

*** Contestación:** *Que aunque la naturaleza jurídica del denominado "usufructo de disposición" sea muy debatida doctrinalmente, este Centro estima que, a efectos de la cuestión planteada, se trata de un auténtico usufructo al que se incorpora una facultad, la de disponer, que aunque en principio es ajena a la naturaleza de este derecho, su incorporación no lo desvirtúa hasta el extremo de llegar a convertirlo en una institución que se separe por su naturaleza de los derechos "in re aliena".*

Partiendo de la conclusión anterior, hay que estimar que la facultad de disposición atribuida al usufructuario en el caso consultado, reúne todas las condiciones para que pueda ser objeto de renuncia por su titular, ya que se trata de un derecho que, aunque amparado en la ley, nace directamente de la voluntad privada como consecuencia del reconocimiento del principio de la autonomía de la voluntad en los negocios jurídicos, sin que por efecto de la renuncia queden afectados ni el interés o el orden público ni tampoco se originen perjuicios para terceros.

Del mismo modo, y también partiendo de la conclusión de que la facultad de disposición atribuida al usufructuario es renunciable, hay que entender que, para que la renuncia produzca los efectos pretendidos, es preciso:

a) Que se trate de una propia renuncia abdicativa, no traslativa, es decir de una renuncia que implique la dejación o abandono del derecho sin transmitírselo a ninguna otra.

b) Que la renuncia debe realizarse como acto personalísimo de su titular, que tiene la libre disposición del derecho al que renuncia.

c) Que en atención a la naturaleza de la facultad que se renuncia, atribuida en una disposición testamentaria y con motivo de la institución del renunciante como heredero en usufructo universal, se estima que debe realizarse con ocasión de la aceptación de la institución por el designado, en la misma escritura de aceptación, que debe reunir las condiciones formales establecidas para las de renuncia a la herencia, es decir realizarse en instrumento público o auténtico o ante el Juez competente para conocer de la testamentaria o del abintestato.

d) Que por los efectos que produce la renuncia, se estima que debe hacerse llegar a los nudo propietarios interesados, pero no para que la acepten, sino simplemente por tratarse de una declaración unilateral recepticia, por lo que, en cualquier caso, con independencia de que llegue o no a conocimiento de los nudo propietarios, la renuncia desde el momento en que se hace adquiere el carácter de irrevocable.

Como conclusión de lo expuesto, el criterio de este Centro sobre la cuestión consultada es el de que en el caso de que la renuncia a que se refiere el escrito recibido se realice con las condiciones que figuran en los apartados anteriores, la liquidación a practicar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo del usufructuario se practicaría exclusivamente por el valor del usufructo, practicándose simultáneamente liquidación a cargo de los nudo propietarios por el valor de su nuda propiedad, en las condiciones generales establecidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Fecha:** 22 de febrero de 1993

SECCION SEGUNDA Sustituciones

Artículo 53. Sustituciones

1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

*** Cuestión planteada:** *Cuál es el criterio aplicable en las liquidaciones a practicar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo de un causahabiente que adquiere los bienes de la herencia por su condición de sustituto vulgar designado por el causante, en el supuesto de que el heredero constituido en primer lugar renuncie a la herencia y, concretamente si en estos casos es de aplicación en la liquidación a girar a cargo del sustituto lo dispuesto en el artículo 53.1 del Reglamento del Impuesto, con la consecuencia de tener que aplicar en todo caso sobre la cuota íntegra, para obtener la cuota tributaria, el coeficiente que corresponda al sustituto por su parentesco con el causante, o bien corresponde aplicar la regla del artículo 58, que para los casos generales de renuncia pura, simple y gratuita, dispone la aplicación del coeficiente multiplicador más elevado, atendiendo al parentesco, bien sea el del renunciante o el del beneficiado por la renuncia.*

*** Contestación:** *A semejanza de lo dispuesto en el artículo 34.1 del Texto Refundido anterior de 6 de abril de 1967, el artículo 26.f) de la Ley 29/87, recoge el mismo principio que aquel declarando que "en la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante", pero en cambio no remite expresamente a la norma general en materia de repudiación o renuncia, cuando el sustituto adquiere los bienes hereditarios por virtud de la renuncia del sustituido.*

A falta de esta remisión expresa, se estima que la declaración del artículo 26.f) de la Ley en el sentido de que en la sustitución vulgar "se entenderá que el sustituto hereda del causante" debe de interpretarse, no sólo en el sentido tradicional de que en estos casos existe una única transmisión hereditaria liquidable, la del causante al sustituto, sino también en el de que por haber previsto el causante el evento de la renuncia del heredero primeramente nombrado, determinando de modo expreso la persona a quien, en este caso, debe de corresponder la herencia, no procede aplicar la regla general fijada para los casos generales de repudiación o renuncia pura, simple y gratuita, pero sin sustituto previsto, actualmente establecida en el artículo 28.1 de la Ley, sino la que deriva de la declaración de que "el sustituto hereda al causante", que debe de aparejar la procedencia de aplicar las normas de liquidación que corresponden atendiendo siempre a la persona del sustituto adquirente.

Este criterio es el que ha recogido el vigente Reglamento del Impuesto al establecer una regla específica para los casos de sustitución vulgar sin distinguir, a diferencia de lo que hacía la normativa anterior, el caso de sustituto vulgar que llegue a ser heredero como consecuencia de la renuncia del heredero instituido.

*** Fecha:** 16 de enero de 1992.

2. En las sustituciones pupilar y ejemplar se entenderá que el sustituto hereda al sustituido y se le girará el impuesto, cuando se realice aquélla, atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador.
3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos "inter vivos" o "mortis causa", en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.

Artículo 54. Fideicomisos

1. En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario el resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente más alto de los señalados en el artículo 44 para el Grupo IV, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso el coeficiente máximo a aplicar por razón de parentesco será el correspondiente a la persona del Grupo de parentesco más lejano con el causante.
2. Lo pagado con arreglo al número anterior aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido. Si el coeficiente que le correspondiese fuese inferior al aplicado al fiduciario, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.
3. Si dentro de los plazos para practicar la liquidación se conociese el fideicomisario, éste satisfará el impuesto con arreglo al coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante.
4. Si el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutar en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviera la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario, pagará el impuesto en concepto de usufructuario con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante. En este caso, el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario.
5. En los fideicomisos en que se dejen en propiedad los bienes hereditarios al heredero fiduciario, aun cuando sea con la obligación de levantar alguna carga, se liquidará el impuesto a cargo de éste por la adquisición de la propiedad, con deducción de la carga, si fuera deducible, por la cual satisfará el impuesto el que adquiera el beneficio consiguiente al gravamen, por el título que corresponda, si fuere conocido; y si no lo fuera pagará el heredero, pudiendo repercutir el impuesto satisfecho por la carga al beneficiario cuando fuere conocido.
6. El heredamiento de confianza autorizado por la legislación foral se considerará como fideicomiso a efectos del Impuesto.
7. En los fideicomisos que admite el derecho foral de Cataluña, cuando el fideicomisario se determine por la existencia de descendientes del fiduciario o por otro supuesto de los que permite dicha legislación, se liquidará el impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. En este caso, cuando tenga lugar la transmisión de los bienes al fideicomisario, éste satisfará el impuesto correspondiente a la plena propiedad de aquéllos, con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante de quien provenga la institución de fideicomiso, pudiendo los derechohabientes del fiduciario solicitar la devolución del impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes si justifican que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos.
8. En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente.

SECCION CUARTA Reservas**Artículo 55. Reservas**

- I. En la herencia reservable con arreglo al artículo 811 del Código Civil satisfará el impuesto el reservista en concepto de usufructuario; pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se halle establecida la reserva, o por renuncia, se extingue ésta, vendrá obligado el reservista a satisfacer el impuesto correspondiente a la nuda propiedad, con aplicación, en tal caso, de lo prevenido en los artículos 47.3 y 58 de este Reglamento.

2. En la reserva ordinaria a que se refieren los artículos 968, 969, 979 y 980 del Código Civil, se liquidará el impuesto al reservista por el pleno dominio, sin perjuicio del derecho a la devolución de lo satisfecho por la nuda propiedad de los bienes a que afecte, cuando se acredite la transmisión de los mismos bienes o sus subrogados al reservatario.
3. En ambos casos, el reservatario satisfará el impuesto teniendo en cuenta lo prevenido en el artículo 47.3 y atendido a su grado de parentesco con la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar, reconocida en el artículo 972 del Código Civil.
4. Lo dispuesto en los números anteriores será, en todo caso, de aplicación a las reservas reguladas en los artículos 139 de la Compilación de Aragón, 274 de la de Cataluña, 269 de la de Navarra y 36 y 38 de la de Vizcaya.

SECCION QUINTA *Partición y excesos de adjudicación*

Artículo 56. Principio de igualdad en la partición y excesos de adjudicación

1. En las adquisiciones por causa de muerte, cualquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.
2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la exención o no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.
3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos y legatarios, en relación con el título hereditario.
4. También se liquidarán, según las mismas normas, los excesos de adjudicación que resulten cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda en más del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados, para cada uno de los bienes inventariados, sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá a estos efectos, como valor correspondiente a cada heredero o legatario el que resulte después del prorrateo entre los mismos de los aumentos de valor obtenidos de la comprobación a que se refiere el apartado 1 anterior.

Artículo 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

** Descripción sucinta de los hechos: Una persona fallece designando heredero a su sobrino y legando a su esposa el usufructo de determinados inmuebles. En la escritura de aceptación hereditaria, permutan sus derechos, de manera que ambos adquieren el pleno dominio de unos inmuebles en concreto.*

** Cuestión planteada: Régimen tributario aplicable.*

** Contestación: Constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la “adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”, señalando el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que la base imponible está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, definida por diferencia entre el valor real de los bienes y derechos y por otro lado las cargas y deudas deducibles.*

En el supuesto de desmembración del dominio, la determinación del valor del derecho de usufructo y de la nuda propiedad se realiza conforme a las reglas contenidas en el artículo 26 de la Ley 29/1987. En concreto, “en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes”.

La Administración Tributaria debe practicar la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones atendiendo a la efectiva realización del hecho imponible, que se produce con la adquisición hereditaria, señalando el Código civil en los artículos 988 y siguientes que ésta se produce con la aceptación de la herencia, si bien sus efectos se retrotraen al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.

Este Centro Directivo ha señalado reiteradamente -Consultas de 3 de septiembre de 1998 ó de 4 de marzo de 1993- que la partición hereditaria y la consiguiente adjudicación a cada heredero de la propiedad exclusiva de los bienes concretos adjudicados constituye un hecho jurídico ajeno a la liquidación del impuesto sucesorio, con la notable excepción de los excesos de adjudicación a que se refiere el artículo 27 de la Ley 29/1987.

En efecto, el artículo 27-3 ha previsto dos supuestos en los que se debe practicar liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por los “excesos de adjudicación”:

- Cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario.

- Cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultan de aplicar las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el supuesto concreto planteado, no resulta correcta la consideración de que se han producido dos negocios jurídicos independientes -la sucesión y la permuta- que deben liquidarse fiscalmente por separado, sino que existe una sola causa de imposición -la sucesión-, (sin perjuicio de que sí existieran excesos de adjudicación se gire la liquidación procedente por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Esta argumentación se ve apoyada por lo establecido en el artículo 57 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, relativo al pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio, de manera que se gira una liquidación cuando el valor comprobado de los bienes adjudicados y el valor asignado al usufructo coinciden, pero si el valor de lo adjudicado difiere del valor asignado la diferencia se liquida como exceso de adjudicación.

Otra cuestión es la relativa a la determinación de la Administración Tributaria competente. El artículo 70 del Real Decreto 1629/1991 señala que en las adquisiciones mortis causa las declaraciones se presentan en la oficina correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual y el artículo 72 que la oficina competente liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera, incluso los sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El mismo criterio se contiene en el artículo 104.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

*** Fecha:** 29 de marzo de 2001

SECCION SEXTA *Repudiación y renuncia*

Artículo 58. Repudiación y renuncia

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 un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

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.

4. 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.

SECCION SEPTIMA *Casos especiales de donación*

Artículo 59. Donaciones onerosas y remuneratorias

1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

** **Cuestión planteada:** Tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la donación de un inmueble, que tiene un valor de mercado de 8 millones de pesetas, efectuado por un matrimonio, en régimen de gananciales, a uno de sus hijos, con la condición de que este abone a su hermano 4 millones y siempre y cuando este último renuncie a que el inmueble se impute en la legítima de aquél al morir sus padres.*

** **Contestación:** De la operación descrita en el escrito de consulta parece desprenderse la voluntad de los padres (donantes) de que ninguno de los hijos (donatarios) salgan perjudicados por el hecho de la donación.*

Bajo esta premisa conviene recordar los siguientes preceptos:

El artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone que "en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entiende que existe una sola donación".

Por su parte los artículos 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que: "las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto por la diferencia".

En el mismo sentido se manifiesta el artículo 59.1 del Reglamento del Impuesto.

En análogos términos, aunque no resulte de aplicación al caso concreto que se contempla, se manifiesta el artículo 54.5 del citado Reglamento.

Con arreglo a todo lo anteriormente expuesto, lo que realmente se produce en el escrito de consulta son dos donaciones a favor de cada uno de los hijos del matrimonio, lo que obligará a girar dos liquidaciones por donación. De un lado, una a cargo del hijo que recibe el inmueble por la diferencia entre el valor real del inmueble (8 millones de pesetas) y el gravamen impuesto (4 millones de pesetas), sin perjuicio claro está de la comprobación por parte de la Administración del valor real del inmueble, y otra a cargo del hijo que recibe los 4 millones de pesetas.

Todo ello sin perjuicio de las posibles disposiciones testamentarias que se establezcan en el futuro, sobre las que habrá que satisfacerse el impuesto correspondiente, teniendo en cuenta la posible incidencia que sobre acumulación de donaciones futuras se establece en el artículo 30 de la Ley 29/1987.

Fecha: 7 de noviembre de 1.995

2. Las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, tributarán como donación por la parte en que el valor de los bienes exceda al de la pensión, calculados ambos en la forma establecida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

** **Cuestión planteada:** Cual es la verdadera naturaleza jurídica de un convenio documentado en escritura pública y calificado como de cesión*

onerosa por el que una persona cede a otra el pleno dominio de bienes inmuebles de cierta entidad en cuanto a su valor a cambio de una prestación alimenticia vitalicia de escasa cuantía.

** **Contestación:** Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) como en el Impuesto sobre Sucesiones (artículo 7 del RD 1629/1991), es aplicable el principio de calificación jurídica atendiendo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la forma o denominación utilizada por las partes y prescindiendo de defectos de forma o intrínsecos. Así resulta también, del artículo 25.1 y 2 de la Ley General Tributaria.*

Que para calificar un contrato como oneroso hay que estar al valor de las respectivas prestaciones, de tal modo que lo realizado por una de las partes tenga su causa en la que recibe de la otra; y en el caso consultado, aun en el supuesto de que se admitiese como real el valor atribuido a los bienes inmuebles que entrega una de las partes de nueve millones, es evidente que excede en mucho al valor de una prestación vitalicia de alimentos, que se valora en diez mil pesetas mensuales, sobre todo cuando la que la ha de percibir tiene en el momento del convenio la avanzada edad de noventa años.

Que la diferencia de valor entre las respectivas prestaciones sólo puede justificarse en el ánimo de pura liberalidad que caracteriza a la donación y en el que realmente encuentra su causa la prestación consistente en la transmisión del dominio de los bienes inmuebles que realiza una de las partes en favor de la otra, sobre todo si, como se afirma en el escrito recibido, la cedente es madre de la cesionaria.

Que por todo lo expuesto, y a efectos fiscales, procede estimar que la verdadera naturaleza de la prestación realizada por una de las partes es la de una donación pero en la que se impone otra prestación al donatario de valor muy inferior, disponiendo que este tipo de convenios tributarán como donación por la diferencia de valor entre ambas prestaciones debiendo tributar, en cambio, como contrato oneroso por el ITP y AJD, a cargo de ambas partes, hasta el valor coincidente.

Que para la correcta liquidación del documento procedería capitalizar la pensión alimenticia, tal como dispone el Texto Refundido del ITP y AJD, para sobre la base así obtenida girar una liquidación a cargo de cada parte interviniente, por el tipo correspondiente a la naturaleza respectiva de los bienes y, además otra liquidación a cargo de la cesionaria sobre el valor real de los inmuebles, una vez deducido el que se haya considerado a efectos de la anterior liquidación, por el concepto de donación y aplicando las normas de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Fecha: 30 de junio de 1988.

SECCION OCTAVA Acumulación de donaciones

Artículo 60. Acumulación de donaciones entre sí

1. Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las

donaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.

2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se practicará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los tres años anteriores a la fecha de la donación actual.

3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos donados el tipo medio efectivo de gravamen que corresponda a la liquidación practicada a consecuencia de la acumulación. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará según lo dispuesto en el artículo 46, letra b) de este Reglamento.

La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

*** Cuestión planteada:** *Importe a deducir por las cuotas ya satisfechas por las donaciones acumuladas.*

*** Contestación:** *en relación con esta cuestión, la única interpretación que el precepto permite es la que se deriva de sus estrictos términos literales, es decir, la de que de la cuota tributaria correspondiente a la última donación que ahora se liquida o de la que corresponda por la herencia girada a cargo del causahabiente que antes fue donatario, cuando por imperativo de lo dispuesto en la Ley ha existido una acumulación del valor de donaciones anteriores, hay que deducir la porción que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen de la liquidación correspondiente a esa última donación o de la girada por la herencia a cargo del causahabiente, y que ese tipo medio de gravamen, obtenido de la manera que indica el artículo 46 del Reglamento (es decir, el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100, y expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales) hay que aplicarlo al valor que en su día se consideró para las donaciones que ahora se acumulan precisamente por ese mismo valor, ya que a estos efectos no puede ser distinto, aunque hubiere variado en el momento de la acumulación (artículos 60.5 y 61.5).*

Suponiendo que a efectos de la liquidación a girar por una donación o por una herencia, hay que acumular a la base de la nueva donación o a la de la herencia del donante, que está fijada en 24.067.250 pesetas, el de las donaciones recibidas con anterioridad dentro de los plazos establecidos, y que el valor comprobado, en su momento, para estas donaciones que ahora se acumulan es el de 10.000.000 de pesetas, la base liquidable (se parte de valores ya netos, deducidas, cargas, deudas y gastos y, en caso de herencia, ya practicadas las reducciones que procedan) a efectos de la nueva liquidación que hay que girar, sería la de 34.067.250 pesetas a la que corresponde una cuota íntegra de 5.694.909 pesetas, con un tipo medio efectivo del 16,72%. Pues bien, este tipo medio será el que habrá que aplicar al valor de las donaciones acumuladas de 10.000.000 de pesetas, para obtener la cantidad en que la cuota tiene que ser reducida por el impuesto ya pagado por las donaciones que se acumulan. En el caso del ejemplo la cantidad a reducir sería la de 1.672.000 pesetas. Es claro que en el supuesto de que la cuota tributaria no coincidiese con la cuota íntegra, el tipo medio de gravamen se obtendría partiendo de la cuota tributaria, pero la operación no comportaría mayor dificultad.

Como se comprueba, el procedimiento establecido reglamentariamente prescinde de la cantidad real y efectivamente pagada con anterioridad por las donaciones acumuladas, debido a que en muchas ocasiones el mecanismo de la acumulación no permite establecer qué parte de esa cantidad ingresada con anterioridad corresponde al valor que ahora se acumula.

** Fecha: 23 de diciembre de 1991*

4. Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno sólo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante.
5. Las donaciones acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

Artículo 61. Acumulación de donaciones a la herencia del donante

1. 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 importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas.
2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se efectuará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los cinco años anteriores al día del devengo del impuesto correspondiente a la sucesión.
3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos el tipo medio efectivo de gravamen que, calculado como dispone el artículo 46, letra b) de este Reglamento, corresponda a la sucesión.
La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
4. Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante.
5. Las donaciones acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

CAPITULO X Infracciones y Sanciones

Artículo 62. Principio general

Las infracciones tributarias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

TITULO II GESTIÓN DEL IMPUESTO

CAPITULO I Normas generales

Artículo 63. Competencia funcional

La titularidad de la competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

Artículo 64. Presentación de documentos y declaraciones

Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de

incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquéllos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos que se señalan en los artículos siguientes.

Los sujetos pasivos podrán optar por presentar una declaración-liquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

Artículo 65. Carácter del presentador del documento

1. El presentador del documento o de la declaración tributaria, para su liquidación por la Administración o para acompañar a la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo, tendrá, por el sólo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del impuesto y, por consiguiente, todas las notificaciones que se le hagan, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados.

2. En el caso de que el presentador no hubiese recibido el encargo de todos los interesados en el documento o declaración deberá hacerlo constar expresamente designando a sus mandantes.

En estos casos, el efecto de las notificaciones que se hagan al presentador o de las diligencias que este suscriba, se limitarán a las personas a las que manifieste expresamente representar.

3. En los casos del apartado anterior sólo se liquidarán los derechos que hayan de satisfacer los mandantes del presentador que deberá acompañar una copia simple literal del documento presentado que, previo cotejo, se conservará en la oficina que, una vez transcurridos los plazos de presentación, requerirá a los demás interesados para la presentación por su parte del documento o declaración en el plazo de los diez días siguientes. Presentado el documento o, en otro caso, de oficio, la oficina girará las liquidaciones que procedan a cargo de los demás interesados con imposición de las sanciones que sean aplicables.

CAPITULO II Régimen de presentación de documentos

SECCION PRIMERA Documentación a presentar

Artículo 66. Contenido del documento y documentación complementaria

1. Los sujetos pasivos presentarán los documentos, acompañados de copia simple, a la Administración Tributaria para la práctica de las liquidaciones que procedan en los plazos y en las oficinas competentes, con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El documento, que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite.

Si el documento no contuviese todos los datos mencionados se presentará acompañado de una relación en la que figuren los omitidos.

3. En el caso de no existir documento, se presentará una declaración, extendida en papel común, en la que se harán constar todos los datos indicados en el número anterior.

4. Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, junto con el documento o declaración que en la relación de bienes deberá incluir, en su caso, los gananciales del matrimonio, se presentarán:

a) Certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad.

b) Copia autorizada de las disposiciones testamentarias si las hubiere y, en su defecto, testimonio de la declaración de herederos. En el caso de sucesión intestada, si no estuviere hecha la declaración judicial de herederos, se presentará una relación de los presuntos con expresión de su parentesco con el causante.

c) Un ejemplar de los contratos de seguro concertados por el causante o certificación expedida por la entidad aseguradora en el caso del seguro colectivo, aun cuando hubieran sido objeto, con anterioridad, de liquidación parcial.

d) Justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se solicite, de la edad de los causahabientes menores de veintiún años, así como, en su caso, de los saldos de cuentas en entidades financieras, del valor teórico de las participaciones en el capital de entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en Bolsa y del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión.

** **Cuestión planteada:** Cuales son los trámites exigidos por las Leyes españolas para el pago del Impuesto sobre Sucesiones que corresponda satisfacer como consecuencia del fallecimiento de una persona de nacionalidad y residencia venezolana cuando todos sus causahabientes son, también, de nacionalidad y residencia venezolana, habiendo dejado el fallecido un depósito a plazo en un Banco de España.*

** **Contestación:** Los bienes situados en España están sujetos al pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cualquiera que sea la nacionalidad y residencia del causante y causahabiente. Por consiguiente, en el caso a que se refiere el escrito recibido, los causahabientes del fallecido deben satisfacer "por obligación real" el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de conformidad con lo dispuesto en la Ley 19/1987, de 18 de diciembre.*

Atendiendo a las circunstancias del presente caso, la Oficina territorialmente competente para entender de la tramitación a que de lugar el pago del Impuesto es la Delegación de Hacienda de Madrid, ante la que deberá presentar la documentación a que hace referencia el artículo 66 del Reglamento, constituida esencialmente por:

a) El documento de manifestación de la herencia del causante y, en su caso de adjudicación y partición de los bienes de la herencia, con los datos identificativos de transmitente y adquirentes y con designación de un domicilio para la práctica de notificaciones. En el caso de no existir este documento será suficiente la presentación de una declaración, extendida en papel común, en la que se hagan constar los datos relativos al depósito bancario.

b) Certificado de defunción del causante y de si otorgó o no testamento expedido por las autoridades del país de residencia a quien corresponda.

c) Al no existir testamento, tal como se indica en el escrito, declaración de herederos expedida, conforme a las leyes del país de residencia.

d) Relación de bienes de los causahabientes sometidos al Impuesto español sobre el Patrimonio o, en su caso, declaración de que no existen.

e) Justificación del parentesco y edad de los causahabientes.

** **Fecha:** 9 de marzo de 1992.*

5. Los sujetos pasivos acompañarán una relación de su patrimonio preexistente en la fecha del devengo del Impuesto, valorado con arreglo a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta declaración podrá sustituirse por una copia de la correspondiente a dicho Impuesto por el ejercicio anterior al fallecimiento si éste hubiese tenido lugar una vez finalizado el plazo establecido para su presentación o, en otro caso, por la del inmediato anterior, haciendo, en ambos casos, indicación

de las modificaciones que en la misma procedan para adaptarla a la situación patrimonial vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuando el patrimonio preexistente del sujeto pasivo esté comprendido en el primero o en el último tramo de los establecidos en el artículo 44.1 de este Reglamento, bastará con que figure su manifestación haciéndolo constar así.

SECCION SEGUNDA *Plazos de presentación, prórroga y suspensión*

Artículo 67. Plazos de presentación

1. Los documentos o declaraciones 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 adquiriera firmeza la declaración de fallecimiento.

El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto "inter vivos".

b) En los demás supuestos, en el de treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquél en que se cause el acto o contrato.

** Descripción sucinta de los hechos: Mientras se dirime en un Juzgado la liquidación de la sociedad de gananciales, se produce el fallecimiento de uno de los cónyuges.*

** Cuestión planteada: Fecha en que debe presentarse la declaración tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

**Contestación: La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE 19-12-87) señala en el artículo 3 que el hecho imponible está constituido por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, teniendo la consideración de contribuyentes, cuando sean personas físicas, los causahabientes.*

El Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Real Decreto 1629/1991, de 8 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 adquiriera 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.

** Fecha: 23 de octubre de 2001*

Ver resto de la consulta en el artículo 69.5 de este Reglamento.

Artículo 68. Prórroga de los plazos de presentación

1. 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.
2. La solicitud de prórroga se presentará 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.
3. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo se entenderá concedida la prórroga.
4. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación.
5. En caso de denegación de la prórroga solicitada, el plazo de presentación se entenderá ampliado en los días transcurridos desde el siguiente al de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio. Si como consecuencia de esta ampliación, la presentación tuviera lugar después de transcurridos seis meses desde el devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora por los días transcurridos desde la terminación del plazo de seis meses.
6. La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido en el artículo 67.1 a) y llevará aparejada la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración.
7. Si finalizado el plazo de prórroga no se hubiesen presentado los documentos, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

Artículo 69. Suspensión de los plazos de presentación

1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponible gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaria, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquél en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.
2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

** Cuestión planteada: Si la solicitud de nombramiento por el Juez de contador-partidor dativo, a que se refiere el artículo 1057.2º del Código Civil, suspende la liquidación por la Administración de la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones.*

** Contestación: En relación con la cuestión planteada, hay que señalar que la reforma de 13 de mayo de 1981 introdujo en el artículo 1057 del Código Civil el párrafo 2º que dispone:*

"No habiendo en el testamento, contador-partidor en él designado o vacante el cargo, el Juez, a petición de herederos y legatarios que representen, al

menos, el 50 por ciento del haber hereditario, y con citación de los demás interesados, si su domicilio fuere conocido, podrá nombrar un contador-partidor dativo, según las reglas que la Ley de Enjuiciamiento Civil establece para la designación de peritos. La partición así realizada requerirá aprobación judicial, salvo conformación expresa de todos los herederos y legatarios".

La partición a que se refiere el artículo transcrito se encuentra a caballo entre la partición contractual y la judicial.

a) En el caso de que haya aprobación de los herederos, estamos ante una verdadera partición contractual, cuando es confirmada por todos los interesados.

b) En el caso de aprobación judicial estamos ante una partición que, aún siendo una modalidad de partición judicial, no puede asimilarse a ninguno de los supuestos que regula la Ley de Enjuiciamiento Civil. En este caso, el Juez actúa en el ejercicio de una función arbitral. Esta decisión arbitral no tiene carácter de verdadera sentencia y sus notas fundamentales son:

- no produce efecto de cosa juzgada.*
- se trata de un procedimiento de jurisdicción voluntaria.*

El artículo 69.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que:

"Cuando se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría después de haberse presentado en plazo el documento o declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva".

Con el fin de aclarar posibles dudas, el artículo 69.5 del Reglamento, incluye las acciones no litigiosas y que, por lo tanto, no originan suspensión de los plazos. Entre ellas figuran "las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso".

Ya hemos dicho anteriormente que el nombramiento por el Juez de contador-partidor dativo, a que se refiere el artículo 1057.2º del Código Civil, es un procedimiento de jurisdicción voluntaria y que por lo tanto no origina suspensión de los plazos.

Ahora bien, si durante la tramitación de este procedimiento de jurisdicción voluntaria, adquiere éste carácter contencioso, entonces si podrán suspenderse los plazos con arreglo a lo dispuesto en los artículos transcritos anteriormente.

*** Fecha:** 16 de enero de 1995.

3. 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.
4. Si se promovieran después de practicada la liquidación podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 de este Reglamento.
5. 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 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.

** Descripción sucinta de los hechos: Mientras se dirime en un Juzgado la liquidación de la sociedad de gananciales, se produce el fallecimiento de uno de los cónyuges.*

** Cuestión planteada: Fecha en que debe presentarse la declaración tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

**Contestación: El artículo 69 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.

En el supuesto planteado, los herederos o legatarios del cónyuge fallecido 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, sin que resulte admisible suspender la presentación de los documentos hasta la resolución judicial relativa a la disolución de la sociedad de gananciales.

** Fecha: 23 de octubre de 2001*

Ver resto de la consulta en el artículo 67 de este Reglamento.

6. La promoción del juicio voluntario de testamentaría interrumpirá los plazos, que empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al en que quedare firme el auto aprobando las operaciones divisorias, o la sentencia que pusiere término al pleito en caso de oposición, o bien desde que todos los interesados desistieren del juicio promovido.

7. A los efectos de este artículo se entenderá que la cuestión litigiosa comienza en la fecha de presentación de la demanda.

8. A los mismos efectos, se asimilan a las cuestiones litigiosas los procedimientos penales que versen sobre la falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión.

9. Si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la presentación del documento y practicar la liquidación oportuna respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto. Si se diere lugar a que los Tribunales declaren la caducidad de la instancia que dio origen al litigio, no se reputarán suspendidos los plazos y la Administración exigirá las sanciones e intereses de demora correspondientes a partir del día

siguiente al en que hubieren expirado los plazos reglamentarios para la presentación de los documentos. La suspensión del curso de los autos, por conformidad de las partes, producirá el efecto de que, a partir de la fecha en que la soliciten, comience a correr de nuevo el plazo de presentación interrumpido.

SECCION TERCERA Lugar de presentación de los documentos

Artículo 70. Competencia territorial

1. Los documentos o declaraciones se presentarán en las siguientes oficinas:

a) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por causa de muerte, en la correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual.

Si el causante no hubiese tenido residencia habitual en España, en la Delegación de Hacienda de Madrid, salvo que concurriendo a la sucesión uno o varios causahabientes con residencia habitual en España, se opte por presentarlos, previo acuerdo de los interesados, en la oficina que corresponda al territorio donde cualquiera de ellos tenga su residencia habitual.

Todos los documentos o declaraciones relativos a una misma sucesión habrán de presentarse en la oficina competente a que se refieren los dos párrafos anteriores.

Si el mismo documento incluyese la adquisición de bienes y derechos procedentes de distintas herencias, la presentación se realizará en la oficina competente para liquidar la última ocurrida en el tiempo.

** Cuestión planteada: Sobre si existe obligación de presentar declaración por el Impuesto sobre Sucesiones, y, en su caso, lugar y procedimiento a seguir para la liquidación del Impuesto.*

** Contestación: Que con motivo del fallecimiento del causante residente en el extranjero, dejando exclusivamente causahabientes que tampoco son residentes en España, éstos quedan obligados a satisfacer el impuesto español, por obligación real, por la adquisición de los bienes situados en España, según el artículo 7 de la Ley, al parecer un piso situado en Santander.*

Que para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones es competente, ante las circunstancias expuestas, la Delegación de Hacienda de Madrid.

** Fecha: 16 de mayo de 1990.*

b) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos" equiparable, en la correspondiente al territorio donde radiquen los bienes inmuebles transmitidos, cuando el acto tenga por objeto exclusivo bienes de tal naturaleza. Si tuviese por objeto exclusivo bienes inmuebles situados fuera de España, la presentación se realizará en la Delegación de Hacienda de Madrid.

Si transmitiéndose más de un bien inmueble resultase que están situados en el territorio de distintas oficinas, en la del territorio donde radiquen los inmuebles que, según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, tengan mayor valor. Si los inmuebles donados fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas donde esté situado alguno de ellos, previo acuerdo de los interesados de ser varios.

Si la donación o negocio jurídico gratuito e "inter vivos" tuviese por objeto exclusivo bienes de otra naturaleza, en la oficina del territorio donde tenga su residencia habitual el adquirente. Si existiesen varios adquirentes con distinta residencia, en la oficina del territorio donde resida el adquirente de los bienes de mayor valor, según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, y si fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas correspondientes al territorio donde tengan su residencia habitual los adquirentes, previo acuerdo de éstos. Si ninguno de los adquirentes tuviese su residencia habitual en España, en la Delegación de Hacienda de Madrid.

Si concudiesen bienes inmuebles con otros de distinta naturaleza, todos situados en España, la presentación se hará en la oficina correspondiente al territorio de situación de los inmuebles de

mayor valor, cuando la suma del de todos los inmuebles sea igual o superior al de los demás bienes transmitidos. Cuando el valor de los bienes no inmuebles sea superior al de éstos, la presentación se realizará en la oficina donde el adquirente de bienes no inmuebles de mayor valor tenga su residencia habitual y si ninguno la tuviere en territorio español, en la de situación de los inmuebles cualquiera que sea su valor.

Si concurriesen bienes inmuebles con otros de distinta naturaleza, situados todos o algunos de ellos fuera de España, la presentación se efectuará en la oficina que corresponda al lugar de situación de los inmuebles, si fuesen éstos los situados en España y, en otro caso, en la de residencia del sujeto pasivo, con la misma salvedad establecida para el caso de que no tenga residencia habitual en España.

c) Cuando se trate exclusivamente de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, los interesados podrán optar por realizar la presentación en la oficina correspondiente al territorio donde la entidad aseguradora deba proceder al pago.

2. Los documentos comprensivos de transmisiones por causa de muerte y de adquisiciones gratuitas "inter vivos", se presentarán, precisamente, en la oficina que sea competente para liquidar la transmisión por causa de muerte.

Artículo 71. Competencia territorial y atribución de rendimientos

Cuando de la aplicación de las reglas del artículo anterior resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un Ente Público al que no corresponda el rendimiento del tributo, según las normas establecidas en las Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas, se mantendrá la competencia para la gestión y liquidación del impuesto, pero el importe ingresado se transferirá a la Caja del Ente Público a que corresponda.

Artículo 72. Unidad de competencia territorial

1. En ningún caso se reconocerá la competencia territorial de más de una oficina para entender del mismo documento o declaración, aún cuando comprenda dos o más actos o contratos sujetos al impuesto. La oficina competente conforme a las reglas del artículo 70 liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera, incluso los sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Cuando se practiquen diversas liquidaciones, ya sean provisionales o definitivas, las segundas y ulteriores deberán efectuarse, precisamente, en la oficina que hubiese practicado la primera.

3. Los documentos o declaraciones relativos a extinción de usufructos, o los que tengan por objeto hacer constar el cumplimiento de condiciones, se presentarán en la misma oficina que hubiese conocido de los actos o documentos en que se constituyeron o establecieron.

SECCION CUARTA Cuestiones de competencia

Artículo 73. Organos competentes para su resolución

1. Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo declarándose incompetente al presentador.

2. Si se suscitaren cuestiones de competencia positivas o negativas, serán resueltas:

a) Si se planteasen entre oficinas de una misma Comunidad Autónoma que tenga cedida la gestión del tributo, por el órgano competente de aquélla.

b) Derogado por Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre.

c) Si se planteasen entre las Delegaciones de Hacienda de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda.

SECCION QUINTA Tramitación

Artículo 74. Tramitación de los documentos presentados

1. Presentado el documento o declaración en la oficina competente ésta dará recibo haciendo constar la fecha de presentación y el número que le corresponda en el registro de presentación de documentos, que deberá llevarse con carácter específico.
2. Tratándose de documentos relativos a adquisiciones "inter vivos", su tramitación se ajustará a las siguientes reglas:
 - a) Cuando se hubiesen presentado todos los datos y antecedentes necesarios para la calificación de los hechos imponibles, siempre que no tenga que practicarse comprobación de valores, la oficina procederá con carácter definitivo a girar la liquidación o liquidaciones que procedan o a consignar las declaraciones de exención o no sujeción, según corresponda.
 - b) Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes por los interesados, se les concederá un plazo de quince días para que puedan acompañarlos. Cuando lo hicieren, y si no fuera necesaria la comprobación de valores, se procederá como se indica en la letra anterior. Si no se aportasen, y sin perjuicio de las sanciones que procedan, se podrán girar liquidaciones provisionales en base a los datos ya aportados y a los que posea la Administración.
 - c) Cuando disponiendo de todos los datos y antecedentes necesarios se tuviera que practicar comprobación de valores, sobre los obtenidos se practicarán las liquidaciones definitivas que procedan, que serán debidamente notificadas al presentador.
 - d) Cuando para la comprobación de valores se recurriera como medio de comprobación al dictamen de peritos de la Administración, la oficina remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se emita el dictamen solicitado que deberá estar suficientemente razonado.
3. Tratándose de documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte, se procederá con arreglo a lo dispuesto en el número anterior, pero la práctica de las liquidaciones definitivas exigirá la comprobación completa del caudal hereditario del causante a efectos fiscales, debiendo procederse a la integración del declarado con las adiciones que resulten de las presunciones de los artículos 25 a 28 de este Reglamento y, en su caso, con el ajuar doméstico.
4. Cualquiera que sea la naturaleza de la adquisición, las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional.

** **Cuestión planteada:** Cual es la interpretación que debe darse a los artículos 74 y 77 del Reglamento, en relación con los requisitos que deben concurrir en una liquidación para que tenga el carácter de definitiva.*

** **Contestación:** La regulación recogida en los artículos 74 y 77 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de liquidaciones provisionales y definitivas no introduce modificaciones en relación con la anterior, recogida en el Texto Refundido de 1967 y en el Reglamento de 1959, que no sean las que son consecuencia necesaria del nuevo sistema implantado por el artículo 40 en materia de comprobación de valores al establecer que si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan tenido en cuenta los nuevos valores.*

En consecuencia, como ocurría en la normativa anterior, a la Oficina gestora corresponde la facultad de comprobar el valor de los bienes declarados por los interesados, reflejando el resultado de esta comprobación en el correspondiente acuerdo que será notificado a los interesados adquirentes conjuntamente con las liquidaciones que se hayan girado sobre esos mismos valores, pero admitiendo su impugnación separada, bien a través del recurso de reposición o de la reclamación económico administrativa o bien intentando su corrección por medio de la tasación pericial contradictoria.

Una vez firmes en vía administrativa los valores así comprobados por la Oficina gestora, estos valores no podrán ser modificados por la Administración, salvo en su caso, a través del procedimiento de revisión. Ello quiere decir que una posterior actuación de la Inspección no podrá volver sobre los valores fijados en vía administrativa por la Oficina gestora ya que, se vuelve a repetir, han ganado firmeza.

La firmeza en vía administrativa de los valores objeto de comprobación solo implica la imposibilidad de volver sobre los mismos, pero no impide que las liquidaciones giradas sobre ellos puedan verse afectadas por circunstancias independientes de los valores en sí mismos considerados, como podría ser el conocimiento de la existencia de otros bienes del causante o la comprobación del patrimonio perteneciente al causahabiente o donatario tenido en cuenta en un primer momento para la práctica de la liquidación.

Teniendo en cuenta que el artículo 76 del Reglamento obliga a hacer constar el carácter provisional o definitivo de la liquidación y, en su caso, el de parciales complementarias o caucionales, hay que entender que cualquier liquidación practicada sin la completa comprobación del hecho imponible y de su valoración deben de tener carácter provisional. Pero este carácter en ningún momento puede afectar al acuerdo que haya fijado el valor comprobado de los bienes o derechos transmitidos, sobre los que no se podrá volver cuando el acuerdo correspondiente de la Oficina gestora haya quedado firme, debiendo limitarse las nuevas liquidaciones que se practiquen a incorporar a la base imponible el valor fijado con carácter firme para los bienes ya declarados, con objeto de evitar que el fraccionamiento de la base imponible suponga una minoración en el importe del impuesto a satisfacer.

Por último, la cuestión suscitada sobre el alcance de la nota marginal de afección que el Registrador debe hacer constar en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 100.3 del Reglamento, debe resolverse, a juicio de este Centro, con un criterio que armonice con lo indicado anteriormente, es decir, que el bien inscrito con la nota de afección quedará respondiendo de posibles liquidaciones complementarias como consecuencia de nuevos elementos del hecho imponible que no afecten a su valoración cuando esta haya quedado firme y haya servido de base para efectos de la liquidación girada.

*** Fecha:** 10 de marzo de 1992

Artículo 75. Supuesto de herederos desconocidos

En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este Reglamento establece para el Grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente.

Artículo 76. Constancia del carácter de las liquidaciones

Las liquidaciones se extenderán a nombre de cada contribuyente haciendo constar en ellas su carácter de provisionales o definitivas. Del mismo modo, cuando proceda, se hará constar la naturaleza de las giradas como parciales, complementarias o caucionales.

Artículo 77. Liquidaciones complementarias

Procederá la práctica de liquidaciones complementarias cuando habiéndose girado con anterioridad liquidación provisional, la comprobación arroje aumento de valor para la base imponible tenida en cuenta en aquélla, o cuando se compruebe la existencia de errores materiales que hubiesen dado lugar a una minoración en la cuota ingresada. El mismo carácter tendrán las liquidaciones giradas a consecuencia de nuevos datos aportados por la acción investigadora de la oficina gestora que deban dar lugar a un incremento en la base de la liquidación provisional.

*SECCION SEXTA Liquidaciones parciales***Artículo 78. Liquidaciones parciales a cuenta**

1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar de la oficina competente, dentro de los plazos establecidos para la presentación de documentos o declaraciones que se practique liquidación parcial del impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallasen en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que, con relación a bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de liquidación parcial.
2. Para la práctica de las liquidaciones parciales, los interesados deberán presentar en la oficina competente un escrito, por duplicado, relacionando los bienes para los que se solicita la liquidación parcial, con expresión de su valor y de la situación en que se encuentren, del nombre de la persona o entidad que, en su caso, deba proceder al pago o a la entrega de los bienes y del título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes.
3. A la vista de la declaración presentada, la oficina girará liquidación parcial, aplicando sobre el valor de los bienes a que la solicitud se refiere, sin reducción alguna, la tarifa del impuesto y el coeficiente multiplicador mínimo correspondiente en función del patrimonio preexistente.
4. Ingresado el importe de la liquidación parcial, se entregará al interesado un ejemplar del escrito de solicitud presentado con la nota del ingreso. La presentación de este escrito acreditará, ante la persona que deba proceder a la entrega o al pago que, fiscalmente, queda autorizada la entrega, el pago o la retirada del dinero o de los bienes depositados.
5. Las liquidaciones parciales que se giren con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

*SECCION SEPTIMA Pago del impuesto. Aplazamiento y fraccionamiento del pago***Artículo 79. Notificación de liquidaciones**

Practicadas las liquidaciones que procedan, se notificarán al sujeto pasivo o al presentador del documento o declaración con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos antes los que habrán de interponerse.

Artículo 80. Plazos y forma de pagos

1. El pago de las liquidaciones practicadas por la Administración deberá realizarse en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.
2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en Registro General de Bienes de Interés Cultural.
3. La oficina gestora que hubiese practicado las liquidaciones podrá autorizar, a solicitud de los interesados deducida dentro de los ocho días siguientes al de su notificación, a las entidades financieras para enajenar valores depositados en las mismas a nombre del causante y, con cargo a su importe, o al saldo a favor de aquél en cuentas de cualquier tipo, librar los correspondientes talones a nombre del Tesoro Público por el exacto importe de las citadas liquidaciones.

Artículo 81. Supuestos generales de aplazamiento y fraccionamiento

Sin perjuicio de los supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento de pago, a que se refieren los artículos siguientes de esta Sección, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago del Reglamento General de Recaudación.

Artículo 82. Aplazamiento por término de hasta un año

Los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el aplazamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones "mortis causa", por término de hasta un año, cuando concurren las condiciones siguientes:

- a) Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
- b) Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.

La concesión del aplazamiento implicará la obligación de pagar el interés de demora vigente el día que comience su devengo.

Artículo 83. Fraccionamiento hasta por cinco anualidades

Los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán acordar el fraccionamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones "mortis causa", en cinco anualidades como máximo, siempre que concurren las siguientes condiciones:

- a) Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
- b) Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.
- c) Que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

La concesión del fraccionamiento implicará la obligación de pagar el interés de demora vigente el día en que comience su devengo.

Artículo 84. Aplazamiento en caso de causahabientes desconocidos

A solicitud de los administradores o poseedores de los bienes hereditarios, los órganos competentes para la gestión y liquidación del impuesto podrán conceder el aplazamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones "mortis causa", hasta que fueren conocidos los causahabientes en una sucesión, siempre que concurren las condiciones siguientes:

- a) Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
- b) Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.
- c) Que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del aplazamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

La concesión del aplazamiento implicará obligación de abonar el interés de demora vigente el día en que comience su devengo.

Artículo 85. Aplazamiento en caso de transmisión de empresas individuales y de la vivienda habitual

1. Los órganos competentes para conceder los aplazamientos y fraccionamientos de pago a que se refiere el Reglamento General de Recaudación, y con sujeción al procedimiento y a las condiciones que en él se establecen, en cuanto no sean incompatibles con lo que en este artículo se dispone, podrán aplazar por tres años, a petición del sujeto pasivo, el pago de las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional.

La solicitud deberá presentarse antes de expirar el plazo reglamentario de ingreso, acompañada del compromiso de constituir garantía suficiente que cubra la deuda principal e interés legal, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas.

2. Vencido el aplazamiento a que se refiere el apartado anterior, podrán acordar con las mismas condiciones y el cumplimiento de idénticos requisitos, el fraccionamiento de pago en siete plazos semestrales sucesivos, a partir de la notificación de la concesión del fraccionamiento.

La falta de pago de alguno de los pagos fraccionados producirá los efectos establecidos en el Reglamento General de Recaudación para dicho supuesto.

3. Lo dispuesto en los números anteriores sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago será aplicable a las liquidaciones giradas a consecuencia de la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de una persona, siempre que el adquirente de la misma sea el cónyuge, ascendiente, o descendiente de aquél, o bien pariente colateral, mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores a su fallecimiento.

4. Los aplazamientos y fraccionamientos a que se refieren los números anteriores afectarán a la parte proporcional de la deuda tributaria que corresponda al valor comprobado de la empresa o de la vivienda transmitidas en relación con el total caudal hereditario de cada uno de los causahabientes.

Artículo 85 bis. Fraccionamiento de la cuota derivada de las cantidades percibidas en forma de renta por contratos de seguro sobre la vida.

1. En los seguros sobre la vida en los que el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo y cuyo importe se perciba por los beneficiarios en forma de renta, vitalicia o temporal, éstos deberán integrar en la base imponible el valor actual de dicha renta.

2. El valor actual de dicha renta se acumulará al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.

3. El beneficiario podrá solicitar, durante el plazo previsto en el artículo 67.1.a) de este Reglamento, el fraccionamiento de la parte de la cuota resultante de aplicar sobre el valor actual de la renta, vitalicia o temporal, deducida en su caso la cantidad prevista en el artículo 20.2.b) de la [Ley 29/1987](#), de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el tipo medio de gravamen.

Se entenderá por tipo medio de gravamen el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota tributaria total a ingresar por el contribuyente por el valor total de los bienes y derechos que integran su base liquidable. Dicho tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

4. La Administración competente para la exacción del impuesto acordará el fraccionamiento en el número de años en que se perciba la renta, si fuera temporal, o en quince años si fuera vitalicia, no exigiéndose la constitución de ningún tipo de caución ni devengándose intereses de demora.

La Administración competente notificará al contribuyente la resolución de la solicitud en el plazo de tres meses, si transcurrido dicho plazo no se ha notificado resolución expresa, la solicitud se considerará estimada. Sólo podrá desestimarse la solicitud si ésta está incompleta o no cumple con los requisitos fijados en la norma.

5. El importe del ingreso anual correspondiente al pago fraccionado resultará de dividir la cuota que se fracciona entre el número de años en que se perciba la renta si fuera temporal, o entre quince si fuera vitalicia.

El pago anual fraccionado se ingresará en los plazos que figuren en la resolución de concesión del fraccionamiento, dentro del mes de enero siguiente a la percepción íntegra de cada anualidad de renta.

6. En el supuesto en que se ejercite el derecho de rescate, la totalidad de los pagos fraccionados pendientes deberán ingresarse durante los treinta días siguientes a tal ejercicio.

7. En el supuesto en que se produzca la extinción de la renta, sólo resultará exigible el pago fraccionado pendiente que corresponda a la anualidad de renta efectivamente percibida y pendiente de ingreso.

8. La responsabilidad subsidiaria de las entidades de seguros se extingue en relación con el primer pago fraccionado cuando el beneficiario acredite la obtención, en forma expresa o por silencio, del fraccionamiento regulado en el presente precepto.

El mantenimiento de la extinción de la responsabilidad exige la acreditación por el contribuyente ante la entidad de seguros del ingreso del pago fraccionado correspondiente a cada anualidad de renta.

En el supuesto del ejercicio del derecho de rescate, las entidades de seguros podrán exigir la presentación de certificación expedida por la Administración tributaria sobre el importe del impuesto pendiente de pago, a los efectos de conocer la cuantía de su responsabilidad subsidiaria y, en su caso, poder entregar a los beneficiarios cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.º1.b) de la [Ley 29/1987](#), de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CAPITULO III Autoliquidación

SECCION PRIMERA *Requisitos y presentación*

Artículo 86. Régimen de autoliquidación: requisitos

1. La opción de los sujetos pasivos por el régimen de autoliquidación exigirá que en las declaraciones liquidaciones se incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida para caso de muerte del asegurado, todos los adquirentes interesados en la sucesión o el seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

El importe ingresado por una autoliquidación que no reúna los requisitos exigidos en el párrafo anterior tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta, pero no dará lugar a que la oficina gestora dé cumplimiento a lo establecido en el artículo 87, apartados 3 y 4 de este Reglamento.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se admitirá la autoliquidación parcial referida a una parte de los bienes y derechos en aquéllos supuestos en los que, según el artículo 78 de este Reglamento, se admite la práctica de liquidación parcial a cuenta.

Artículo 87. Presentación e ingreso de autoliquidaciones

1. Los sujetos pasivos que opten por determinar el importe de sus deudas tributarias mediante autoliquidación deberán presentarla en el modelo de impreso de declaración-liquidación especialmente habilitado al efecto, procediendo a ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en el artículo 67 de este Reglamento para la presentación de documentos o declaraciones o en el de prórroga del artículo 68, en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Administración tributaria competente o en alguna de sus entidades colaboradoras.

2. Ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora, en un sobre único para cada sucesión o donación, el original y copia simple del documento notarial, judicial o administrativo o privado en el que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada.

3. La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará constar también en la copia, que se conservará en la oficina para el examen y calificación del hecho imponible y, si procede, para la rectificación, comprobación y práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias.

4. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación y extenderá nota en el documento original haciendo constar la calificación que proceda, según los interesados, devolviéndolo al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el número anterior.

5. Las actuaciones a que se refiere este artículo deberán realizarse en la oficina que resulte territorialmente competente según las reglas del artículo 70 de este Reglamento.

SECCION SEGUNDA *Tramitación*

Artículo 88. Tramitación de autoliquidaciones

1. La tramitación de los documentos y de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos en las oficinas gestoras se acomodará a lo dispuesto para el régimen de presentación de documentos en el artículo 74 de este Reglamento, sin otras especialidades que las que sean consecuencia de las autoliquidaciones practicadas y, en su caso, ingresadas por los interesados. En consecuencia, se procederá por la oficina gestora al examen y calificación de los hechos imposables consignados en los documentos para girar las liquidaciones complementarias que procedan, entre otros casos, como consecuencia de errores materiales o de calificación, o por la existencia de hechos imposables no autoliquidados por los interesados, así como las que tengan su origen en la comprobación de valores, en la adición de bienes o del ajuar doméstico o en el descubrimiento de nuevos bienes del causante.

Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes, se concederá un plazo de quince días a los interesados para presentarlos en la oficina.

2. Cuando se proceda a la comprobación de valores, se cumplirá lo dispuesto en el número 2. letras c) y d) del artículo 74 de este Reglamento.

3. Las liquidaciones giradas por la oficina competente como consecuencia de lo establecido en el presente artículo, se notificarán a los sujetos pasivos o al presentador del documento con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

SECCION TERCERA *Autoliquidaciones parciales*

Artículo 89. Autoliquidaciones parciales a cuenta

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de este Reglamento, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, los sujetos pasivos, previa conformidad de todos en caso de ser más de uno, podrán proceder a la práctica de una autoliquidación parcial del impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se encuentren en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que, con relación a otros bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de autoliquidación parcial.

Los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en los artículos 86 y 87 anteriores.

2. La autoliquidación deberá practicarse aplicando sobre el valor de los bienes a que se refiera, sin reducción alguna, la tarifa del impuesto y los coeficientes multiplicadores mínimos correspondientes en función del patrimonio preexistente.

3. Ingresado el importe de la autoliquidación parcial en la forma establecida en el artículo 87 de este Reglamento, se presentará en la oficina competente un ejemplar del impreso de autoliquidación donde conste el ingreso, acompañado de una relación por duplicado en la que se describan los bienes a que se refiera, su valor y la situación en que se encuentren, así como el nombre de la persona o entidad que deba proceder al pago o a la entrega de los bienes, y del título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes, devolviéndose por la oficina uno de los ejemplares de la relación con la nota del ingreso.

4. El ingreso efectuado en virtud de autoliquidación parcial tendrá el carácter de ingreso a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

SECCION CUARTA *Aplazamientos y fraccionamientos*

Artículo 90. Aplazamiento y fraccionamiento de autoliquidaciones

1. Serán aplicables las normas del Reglamento General de Recaudación para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos del pago de autoliquidaciones que los interesados deban satisfacer por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. No obstante, si en el régimen de presentación de documentos correspondiese a las oficinas gestoras la competencia para acordar el aplazamiento y el fraccionamiento de pago y concurren los requisitos establecidos en los artículos 82, 83 y 84 de este Reglamento, los interesados podrán solicitar de la oficina competente para admitir la autoliquidación, dentro de los cinco primeros meses del plazo establecido, la concesión del beneficio. Si la petición fuese denegada el plazo para el ingreso se entenderá prorrogado en los días transcurridos desde el de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio, sin perjuicio del abono de los intereses de demora que procedan.

CAPITULO IV Obligaciones formales

Artículo 91. Normas generales

1. Los órganos judiciales remitirán a los organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Los encargados del Registro Civil remitirán a los mismos organismos, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de los fallecidos en el mes anterior y de su domicilio.

3. Los Notarios están obligados a facilitar los datos que les reclamen los organismos de la Administración Tributaria acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente, en el plazo de quince días, las copias que aquéllos les pidan de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley Orgánica del Notariado de 28 de mayo de 1862, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Asimismo, estarán obligados a remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del Impuesto. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

Los Cónsules cumplimentarán la obligación impuesta en este apartado remitiendo los índices o relaciones a la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda.

4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, Asociaciones, Fundaciones, Sociedades, funcionarios y particulares o cualesquiera otras entidades públicas o privadas, no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

5. Las entidades de seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los concertados sobre la vida de una persona a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada.

6. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Economía y Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes.

TITULO III Procedimientos especiales

CAPITULO I Procedimiento sobre presunciones de Hechos Imponibles

Artículo 92. Procedimiento

Cuando la Administración tenga conocimiento de alguno de los hechos a que se refiere el artículo 15 de este Reglamento, en los que se fundamentan las presunciones sobre la posible existencia de incrementos de patrimonio sujetos al Impuesto, sin haber sido objeto de declaración en los plazos establecidos para la presentación de documentos, lo pondrá en conocimiento de los interesados por medio de la oficina que fuese la competente para practicar la liquidación, para que aquéllos manifiesten su conformidad o disconformidad con la existencia del hecho imponible, formulando cuantas alegaciones tengan por conveniente en plazo de quince días, con aportación de las pruebas o documentos pertinentes.

Transcurrido dicho plazo, la oficina, a la vista del expediente, dictará la resolución que proceda, girando, en su caso, las liquidaciones que correspondan a los hechos imponibles que estime producidos.

CAPITULO II Procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria

Artículo 93. Procedimiento

Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionales, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan.

CAPITULO III Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto

Artículo 94. Procedimiento

El procedimiento para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto con posterioridad al ingreso de las liquidaciones giradas por la Administración o de las autoliquidaciones practicadas por los interesados, se ajustará a las siguientes reglas:

1.^a La deducción se hará efectiva mediante la devolución, sin intereses de demora, de la porción de impuesto que corresponda al importe de la deuda no deducida, entendiéndose por tal la diferencia que exista entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la liquidación o la autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2.^a Los interesados presentarán un escrito ante la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación, solicitando la rectificación correspondiente, acompañado de los documentos acreditativos de la existencia de la deuda o del pago de la misma realizado con posterioridad al ingreso.

3.^a Si la oficina estimase acreditada fehacientemente la existencia o el pago de la deuda, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución de la porción de impuesto a que se refiere la regla primera. En caso contrario, propondrá acuerdo denegatorio que se notificará a los interesados con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

4.^a Lo dispuesto en este artículo no será aplicable cuando hubiesen transcurrido cinco años desde la fecha de expiración del plazo de presentación a liquidación del documento, declaración o declaración-liquidación o cuando se trate de liquidaciones administrativas firmes de carácter definitivo.

CAPITULO IV Procedimiento para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario

Artículo 95. Procedimiento

El procedimiento para la devolución de la porción de impuesto que corresponda a una deuda del donante, garantizada con derecho real que recaiga sobre los bienes que hubiesen sido donados por el mismo, cuando haya sido pagada por el donatario después de ingresado el impuesto correspondiente a la donación, se ajustará a las reglas siguientes:

1.^a Se entenderá como porción de impuesto correspondiente a la deuda pagada y no deducida en la base imponible de la donación, la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la liquidación o autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2.^a El interesado deberá solicitar la rectificación mediante escrito presentado dentro del plazo de cinco años, contado desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para presentar el correspondiente documento, declaración o declaración-liquidación, en la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación, acompañando los documentos que acrediten el pago de la deuda por su cuenta.

3.^a Si la oficina estimase acreditado fehacientemente el pago de la deuda por el donatario, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución, que no incluirá intereses de demora. En otro caso, la propuesta será denegatoria de la devolución y el correspondiente acuerdo se notificará al interesado con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

CAPITULO V Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la administración

Artículo 96. Procedimiento (*)

El procedimiento para que la Administración Pública pueda ejercitar el derecho de adquisición reconocido en el artículo 19 de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el artículo 41 de este Reglamento, se ajustará a las reglas siguientes:

1.^a El órgano u oficina que haya practicado liquidaciones definitivas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, remitirá al Delegado de Hacienda o al órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas, dentro del mes siguiente a la fecha en que hubiesen ganado firmeza, relación por duplicado de los documentos o declaraciones presentados en los que se incluyan

bienes o derechos que reúnan las condiciones establecidas en el párrafo segundo del artículo 41.1. de este Reglamento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración, con indicación de los bienes concretos susceptibles de ser adquiridos y del nombre, domicilio y demás circunstancias personales de los adquirentes.

2.^a Dentro del mes siguiente a la recepción de estas relaciones, el Delegado de Hacienda o el órgano correspondiente en la Comunidad Autónoma, previo informe del Servicio Jurídico, propondrá al Centro Directivo encargado de la gestión del Impuesto, los bienes sobre los que proceda ejercitar el derecho de adquisición, relacionados por orden de importancia según su valor comprobado.

3.^a Recibida la propuesta en el Centro Directivo, este recabará informe sobre las disponibilidades presupuestarias para atender a los gastos de la adquisición y, a la vista de este informe, comunicará al órgano proponente los bienes sobre los que debe ejercitarse el derecho de adquisición. Estas actuaciones deberán estar ultimadas de tal modo que la comunicación a los Delegados de Hacienda o a los órganos respectivos de las Comunidades Autónomas sea realizada dentro del tercer mes siguiente a la fecha en que las liquidaciones a que se refiere la regla 1.^a hubiesen quedado firmes.

4.^a Recibida la comunicación por el Delegado de Hacienda u órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, lo comunicará a los interesados, concediéndoles el plazo de un mes para formular las alegaciones que estimen convenientes a su derecho. Al mismo tiempo, dará traslado a los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial para que hagan constar, mediante nota, que el bien o derecho se encuentra sometido al ejercicio del derecho de adquisición por la Administración. Ultimado, el expediente, se elevará de nuevo al Centro Directivo que, a la vista de las actuaciones practicadas, propondrá al Ministro de Economía y Hacienda, o al órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, la resolución que deba dictarse.

La nota de afección a que se refiere el párrafo anterior caducará a los dos años de su fecha.

5.^a La Orden del Ministro de Economía y Hacienda, o la resolución del órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, se notificará a los interesados y será susceptible de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previa interposición del recurso de reposición a que se refiere la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

*** Una vez derogado el artículo 19 de la Ley 29/1987 por la Ley 25/1998, de 13 de julio, este artículo deviene inaplicable.**

CAPITULO VI Procedimiento para la devolución del Impuesto correspondiente a bienes sobre los que la administración haya ejercitado el derecho de adquisición

Artículo 97. Procedimiento (*)

El procedimiento para la devolución de la porción de impuesto que corresponda a bienes o derechos sobre los que la Administración hubiese ejercitado el derecho de adquisición establecido en el artículo 41 de este Reglamento, se ajustará a las reglas siguientes:

1.^a Se entenderá como porción de impuesto a devolver la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si en la base tenida en cuenta para la liquidación se hubiese computado para el bien adquirido el valor declarado por el interesado en lugar del comprobado.

2.^a El expediente se tramitará de oficio por la Administración una vez que hubiese adquirido firmeza el acuerdo sobre el ejercicio del derecho de adquisición, siendo competente la oficina que hubiese girado la liquidación. La tramitación del expediente se comunicará a los interesados a efectos de que puedan personarse en el mismo y formular las alegaciones y aportar los documentos que estimen convenientes a su derecho.

*** Una vez derogado el artículo 19 de la Ley 29/1987 por la Ley 25/1998, de 13 de julio, este artículo deviene inaplicable.**

TITULO IV TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Artículo 98. Tasación pericial contradictoria

En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria con arreglo a las siguientes reglas:

1.^a La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente. La presentación determinará la suspensión del ingreso de la liquidación practicada y de los plazos de reclamación contra la misma.

2.^a En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al "dictamen de peritos de la Administración" previsto en el artículo 52.1. d) de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en la que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

3.^a Recibida por la oficina competente la valoración del perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de "dictamen de peritos de la Administración", se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos concediéndole un nuevo plazo de quince días para formular la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

4.^a Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado sobre el que se hubiese girado la liquidación, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a la confirmación de la liquidación inicialmente practicada. En este caso, el sujeto pasivo deberá ingresar el importe del impuesto en el resto del plazo que quedase por transcurrir al tiempo de solicitar la tasación, liquidándose los correspondientes intereses de demora.

5.^a Si la tasación del perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 120.202,42 euros (20.000.000 de pesetas) a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de ésta, si fuese mayor que el valor declarado, o éste valor en caso contrario, procediéndose a la rectificación de la liquidación inicialmente practicada. La nueva liquidación, con los correspondientes intereses de demora, se notificará al sujeto pasivo para su ingreso en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

6.^a Si la tasación del perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de Hacienda o por el Organismo correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los Colegios, Asociaciones y Corporaciones Profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación se remitirá a la persona o entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, para que en plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración que será definitiva.

7.^a En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

8.^a A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará o rectificará la liquidación inicial, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

En ambos casos se liquidarán los correspondientes intereses de demora.

9.^a Los honorarios del perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de

cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de Hacienda u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

TITULO V CIERRE REGISTRAL

Artículo 99. Principio general sobre admisión de documentos

1. Los documentos que contengan actos o contratos de los que resulte la existencia de un incremento de patrimonio adquirido a título lucrativo, no se admitirán ni surtirán efecto en Oficinas o Registros Públicos sin que conste en ellos la nota de presentación en la oficina competente para practicar la liquidación o la del ingreso de la correspondiente autoliquidación o la de declaración de exención o no sujeción consignada en ellos por la oficina gestora a la vista de la declaración-liquidación presentada, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración.

** Cuestión planteada: Se consulta si es necesario para inscribir en el Registro de la Propiedad bienes procedentes de una herencia en favor de la Comunidad de Madrid, presentar nota de la Delegación de Hacienda correspondiente, justificando la no sujeción al Impuesto de Sucesiones.*

** Contestación: Aunque esta declaración requiere el correspondiente acto administrativo que tiene que ser dictado por la Oficina correspondiente, la inscripción en el Registro podrá realizarse con la mera presentación de la autoliquidación donde conste la manifestación del interesado sobre la no sujeción o la exención, o la simple presentación del documento a liquidar cuando no se opte por el régimen de autoliquidación.*

** Fecha: 17 de enero de 1990.*

2. Los Juzgados y Tribunales que hubiesen admitido los documentos a que se refiere el número anterior sin las notas que en él se indican, remitirán a los órganos de la Administración tributaria de su jurisdicción copia autorizada de los mismos, en el plazo de los quince días siguientes al de su admisión.

Artículo 100. Cierre registral

1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles, y de la Propiedad Industrial, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio a título lucrativo, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, la declaración de exención o no sujeción, o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación.

2. A los efectos prevenidos en el número anterior se considerará acreditado el pago del impuesto siempre que el documento lleve la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables.

3. Cuando se encontrare pendiente de liquidación, provisional o definitiva, el documento o la declaración presentada en la oficina competente y en los casos de autoliquidación, el Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación o liquidaciones que proceda practicar. Cuando exista liquidación provisional o se haya realizado algún ingreso por la autoliquidación se expresará el importe satisfecho.

4. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de las liquidaciones cuyo pago garantizaba o se justifique fehacientemente de cualquier otra manera el ingreso de las mismas y, en todo caso, transcurridos cinco años desde su fecha.

** **Cuestión planteada:** Posibilidad de sustituir la nota registral de afección al pago del Impuesto sobre Sucesiones por un aval suficiente para responder de la deuda tributaria que en su día resulte.*

** **Contestación:** La nota marginal de afección debe extenderse de oficio por el Registrador, pudiendo sólo cancelarse cuando se justifique el pago de la liquidación correspondiente o cuando hayan transcurrido cinco años desde su fecha, pero no por la presentación de un aval suficiente para responder de la deuda tributaria.*

** **Fecha:** 11 de noviembre de 1992.*

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera

Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto General sobre las Sucesiones podrán, dentro del marco de sus atribuciones, encomendar a las oficinas liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad funciones en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Segunda

El artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 3.494/1981, de 29 de diciembre, quedará redactado en los siguientes términos: "Artículo 62.- En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria con arreglo a las siguientes reglas:

1.^a La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de los quince días siguientes al de notificación del acuerdo aprobatorio del resultado del expediente de comprobación de valores.

2.^a En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al "dictamen de peritos de la Administración" previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

3.^a Recibida por la oficina competente la valoración del perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de "dictamen de peritos de la Administración", se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos para que en un nuevo plazo de quince días formule la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

4.^a Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a girar liquidación complementaria de la provisionalmente girada por el valor declarado, con los correspondientes intereses de demora, que se notificará al sujeto pasivo para su ingreso en el plazo establecido en el Reglamento General de Recaudación.

5.^a Si la tasación del perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 120.202,42 euros (20.000.000 de pesetas) a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de ésta, si fuese mayor que el valor declarado, o éste valor en caso contrario. En el primer supuesto se girará la liquidación complementaria que proceda con intereses de demora, procediéndose a su ingreso por el sujeto pasivo en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

6.^a Si la tasación del perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de Hacienda o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los Colegios, Asociaciones o Corporaciones Profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación se remitirá a la persona o entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, para que en plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración, que será definitiva.

7.^a En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

8.^a A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria que proceda con intereses de demora, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

9.^a Los honorarios del perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de Hacienda u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera

Las oficinas liquidadoras a cargo de Registradores de la Propiedad liquidarán, en el ámbito de sus competencias, los documentos o declaraciones presentados en las mismas, a efectos de su liquidación por el Impuesto General sobre las Sucesiones, hasta 31 de diciembre de 1.987, por hechos imponible que hayan tenido lugar antes de la entrada en vigor de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los documentos relativos a donaciones se entenderán presentados a efectos de su liquidación por el Impuesto General sobre las Sucesiones, siendo aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior.

Segunda

Los documentos o declaraciones referentes a hechos imponible acaecidos antes de 1º de enero de 1.988 se presentarán desde este día en las oficinas que sean las competentes con arreglo a

las normas de este Reglamento, salvo que, en virtud de los convenios a que se refiere la Disposición Adicional Primera, puedan presentarse en Oficinas Liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad.

Tercera

La competencia para la gestión y liquidación estará atribuida a los órganos a que se refiere el artículo 63 desde el día 1 de enero de 1988, salvo cuando se trate de documentos presentados a liquidación con anterioridad, en cuyo caso se seguirá manteniendo la competencia de las oficinas en que hubiesen sido presentados hasta su liquidación definitiva.

Cuarta

Hasta que no se disponga lo contrario por el Ministerio de Economía y Hacienda, las Administraciones de Hacienda limitarán su actuación en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la admisión de documentos y declaraciones tributarias, que deberán remitir a la Delegación de Hacienda de la que dependan a efectos de su ulterior tramitación.

Quinta

No obstante lo dispuesto en los artículos 78 y 89 de este Reglamento, en las liquidaciones o autoliquidaciones parciales será admisible la reducción de la base imponible en el importe de los beneficios fiscales a que se refiere la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 29/1.987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sexta

Las referencias que en este Reglamento se contienen al Impuesto sobre el Patrimonio se entenderán hechas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas hasta tanto aquél entre en vigor.

Séptima

El plazo de presentación establecido en el artículo 3.I a) del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, se aplicará a los hechos imposables acaecidos a partir del día 5 de mayo de 1.988.

Octava

En la consolidación del pleno dominio que tenga lugar a partir de 1 de enero de 1.988 cuando se hubiese desmembrado como consecuencia de una sucesión o donación causada antes de aquella fecha, serán aplicables las reglas del artículo 51.2 de este Reglamento pero, en ningún supuesto, se aplicarán las reducciones en la base imponible establecidas en el artículo 42.1 del mismo.

Novena

Las donaciones otorgadas con anterioridad al 1 de enero de 1.988, serán acumulables a los efectos de los artículos 60 y 61 de este Reglamento cuando se hayan otorgado dentro del plazo de los tres años a contar desde la fecha de la donación o sucesión a que se acumulen, pero en ningún caso habrá lugar a la devolución de cantidades satisfechas por liquidaciones firmes practicadas.

Décima

Hasta que por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria, la presentación de los documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos en este Reglamento, se sancionará, sin perjuicio de los intereses de demora que correspondan, con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas, siempre que no hubiera mediado requerimiento de la Administración. Mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la multa será igual al importe de las cuotas.

CIRCULAR 2/1989, DE 22 DE NOVIEMBRE, SOBRE TRATAMIENTO DEL CONTRATO DE SEGURO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

(B.O.M.E.H. DE 1 DE FEBRERO DE 1990)

Desde la entrada en vigor de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son varias las oficinas gestoras, los organismos, las entidades y los particulares que se han dirigido a este Centro directivo consultando diversas cuestiones que se refieren al tratamiento del seguro en aquel Impuesto.

Esta Dirección General, a la que corresponde la interpretación de la normativa legal y reglamentaria de los tributos, ha considerado conveniente recoger en la presente Circular sus criterios sobre las cuestiones consultadas, tanto para orientar la actuación de la oficina gestora del Impuesto como para proporcionar a los diversos interesados una información que facilite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

1. AMBITO DE LA LEY 29/1987, EN MATERIA DE SEGUROS

Para la determinación correcta de cuál sea el ámbito de la nueva Ley en materia de seguros, debe estarse conjuntamente al contenido de las letras c) y b) del artículo 3.º. 1 de la Ley. Si sólo se tuviese en cuenta el de la primera, que incluye en el hecho imponible del Impuesto a la «percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario» quedaría sujeto exclusivamente el seguro de vida para caso de muerte del asegurado, ya que así se desprende de la lectura de los artículos 9.º. c), 20.1 y 24.1, relativos a la base imponible, a la base liquidable y al devengo del impuesto, que con su referencia directa al fallecimiento del asegurado, impedirían incluir entre los contratos sujetos al Impuesto a los que dan lugar a la percepción de cantidades como consecuencia de la supervivencia del mismo.

Más que de limitar el ámbito de la Ley en materia de seguros, la finalidad del apartado c) del artículo 3.º. es la de terminar con la situación que resultaba de la normativa anterior, contenida en el Texto Refundido de 6 de abril de 1967, en la que, estando constituido el hecho imponible del Impuesto por la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o donación, exclusivamente (art. 18 del Texto Refundido y disposición Transitoria Quinta del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 30 de diciembre de 1980), se desprendía, sin embargo, de la enumeración de beneficios fiscales contenida en los artículos 18 y 19 de aquel Texto Refundido, la sujeción de las cantidades percibidas a consecuencia de contratos de seguros sobre la vida, que tributaban en tanto en cuanto presuponían o eran asimilables a una sucesión mortis causa habiendo declarado el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de febrero de 1970: «En el fondo ya de la cuestión y en obviación de disquisiciones confudentes, debemos atenernos, como la única finalidad útil perseguible, a discernir si, califíquese técnicamente el concertado seguro del modo que se prefiera en el terreno de la temática jurídico-mercantil, ha habido o no una real transmisión sucesoria de bienes; pues esto y no otra cosa es lo que a la Ley y al Reglamento del Impuesto de Sucesiones interesa o importa».

Por tanto, si en la normativa del Texto Refundido de 1967 el hecho imponible estaba constituido por la adquisición de bienes y derechos por herencia o legado (la ampliación a la donación obedeció a circunstancias distintas del proceso legislativo y no tiene lugar hasta el año 1980), y si estaba sujeta la percepción de cantidades como consecuencia de seguros sobre la vida, parece claro que ello obedecía a que en estos casos se producía una adquisición mortis

causa. Pero, en la normativa de la nueva Ley, el camino para la sujeción del seguro sobre la vida para caso de muerte es distinto ya que, con independencia de que en las letras a) y b) del artículo 3.º se sigan gravando las adquisiciones por herencia, legado o donación, aparece otro hecho imponible con sustantividad propia: la adquisición de cantidades derivadas de un contrato de seguro sobre la vida, que queda sujeta al impuesto, aunque no se asimile a una adquisición por herencia o legado, cuando el evento cuyo riesgo se asegura esté constituido por el fallecimiento del asegurado.

La circunstancia de que al hecho imponible gravado en la letra c) del artículo 3.º se apliquen las mismas normas sobre reducciones de la base imponible y devengo establecidas para las adquisiciones mortis causa es indicativa de que el seguro a que se refiere esta letra es el que da lugar al percibo de cantidades como consecuencia del fallecimiento del asegurado, pero no de que ese hecho imponible se confunda (a diferencia de lo que ocurre en la normativa de 1967) con la adquisición por herencia. Ni siquiera puede llevar a confusión sobre la naturaleza de ambos hechos imposables el precepto sobre acumulación de base del artículo 9.º, para el caso de que el contratante del seguro sea a la vez el causante de la herencia a favor del beneficiario, por que una cosa es la acumulación que se establece en estos casos para mantener la progresividad del impuesto otra el que por esta acumulación el percibo de cantidades derivadas de este seguro se grave como herencia del causante-contratante.

Ahora bien, la limitación del hecho imponible de la letra c) del artículo 3.º.1 a la percepción de cantidades percibidas por el beneficiario de un seguro sobre la vida en caso de fallecimiento del asegurado, sólo quiere decir que en esta letra c) no está gravada la adquisición de cantidades derivadas de un seguro de vida en caso de supervivencia del asegurado, no que estas percepciones no estén sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Aquí es donde hay que traer a colación al contenido de la letra b), del artículo 3.º. 1, que se refiere a la «adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos». No siendo, en sentido estricto, estos supuestos de seguro casos de donación, se trata de ver si pueden encajar en la figura de «negocios jurídicos a título gratuito e inter vivos equiparables a la donación».

El estudio de esta cuestión tiene que partir del examen del objeto del impuesto, tal como éste queda configurado en el artículo 1.º de la Ley: adquisición por las personas físicas de incrementos de patrimonio a título lucrativo, es decir sin contraprestación por parte del adquirente. Lo que lleva a una primera conclusión: que, en cualquier caso, hay que excluir del gravamen la adquisición de estas cantidades por personas jurídicas, que tributarán como proceda en el Impuesto sobre Sociedades, con arreglo a lo dispuesto en el número 2, del mismo artículo 3.º Y a otra: que la adquisición tiene que ser derivativa y no originaria, porque tiene que adquirirse de alguien, lo que es evidente en el caso del seguro que examinamos cuando el beneficiario sea persona distinta del contratante, entendiendo por éste, a efectos del impuesto, la persona a cuyo cargo corre el pago de las primas del seguro.

A la vista de lo que queda expuesto, para decidir sobre la sujeción de las cantidades percibidas de este tipo de seguros, se debe de tener en cuenta:

1) Que la adquisición por el beneficiario se considerará gratuita, cuando no siendo el contratante del seguro, en el sentido expuesto, no tenga como causa una prestación anterior realizada por él mismo a favor del contratante. Porque si es contratante y ha pagado las primas, el contrato es oneroso, aunque la prestación que recibe no tenga el mismo valor que la que entrega, con independencia de que en este supuesto ni siquiera podría hablarse de la existencia de un desplazamiento patrimonial; y si la percepción corresponde a una prestación anterior del beneficiario a favor del contratante, como ocurre en la figura habitual del seguro en garantía de un crédito, tampoco existe gratuidad en la adquisición por el beneficiario ya que la cantidad que recibe es contraprestación de la que previamente entregó.

2) Que por las condiciones en que el contrato de seguro se celebra, la adquisición por el beneficiario, con independencia de su carácter gratuito para él, pueda estimarse equiparable a la que realiza el donatario en la donación, es decir que tenga su causa en la mera liberalidad del contratante a favor del beneficiario, como el artículo 618 del Código Civil exige para la donación.

Esta equiparación entre la adquisición por el donatario y la que realice el adquirente en cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, a los que se refiere la letra b) del artículo 3.º.1 de la Ley 29/1987, no viene exigida expresamente en este precepto, pero sí en otros de los que se desprende la necesidad de su concurrencia, como por ejemplo, los artículos 5.º, b), 9.º, b), 16, 17 y 20.3. Si para que exista sujeto pasivo, base imponible o base liquidable es necesario que la adquisición derive de un negocio jurídico equiparable a la donación, parece evidente que la misma condición debe concurrir en el hecho imponible. Y aplicando esta idea al supuesto que examinamos de seguros sobre la vida con supervivencia del asegurado, hay que concluir que la adquisición por el beneficiario debe tener su causa en la liberalidad del contratante para él, tal como - repetimos- exige el artículo 618 del Código Civil para la donación, pero también con la matización recogida en el artículo 619 del mismo cuerpo legal, que dispone que «es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante siempre que no constituyan deuda exigible, o aquellas en que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado».

En aplicación de lo expuesto, habrá que entender que en los casos normales en los que el contratante sin más, concierta el seguro conviniendo que a su sobrevivencia se pagará una cantidad al beneficiario, se está ante una adquisición por éste a título gratuito e inter vivos que responde a la mera liberalidad del contratante, y como tal, sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las condiciones normales establecidas, es decir, en función del parentesco que une al contratante con el beneficiario y, en su caso, del patrimonio preexistente de éste y con aplicación del tipo de la tarifa a la base imponible constituida por el importe de la cantidad percibida, ya que en estos supuestos no habría lugar a la aplicación de las reducciones generales establecidas en el artículo 20 de la Ley, por coincidir la base liquidable con la imponible, tal como dispone el número 3 del precepto.

Llegado el momento de sentar conclusiones de lo que ha quedado expuesto, en relación con el primero de los temas objeto de esta Circular que es el del ámbito de la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de seguros, cabe establecer las siguientes:

Primera:

Que, en el apartado c) del artículo 3.º.1 se grava la percepción de cantidades derivadas de un contrato de seguro sobre la vida, pero para caso de muerte, bien del contratante si se trata de un seguro individual. o bien del asegurado si se trata de un seguro colectivo. Que para estos efectos las palabras «contrato de seguro» deben interpretarse en sentido amplio, abarcando todos los supuestos de aseguramiento en los cuales la voluntad de los contratantes determina el ámbito de derechos y obligaciones sin más limitaciones que las generales establecidas en las respectivas leyes reguladoras del seguro.

En la actualidad, con arreglo a la nueva normativa de la Ley 29/1987, este hecho imponible tiene sustantividad propia, no pudiéndose confundir con el que recoge la tributación de la adquisición de bienes y derechos por herencia o legado de la letra a) del precepto aunque responda a la misma idea de sujetar al tributo percepciones a título gratuito que, no obedeciendo en sentido estricto al título jurídico de herencia, tienen la misma finalidad, por cuanto económicamente suponen una transmisión sucesoria de bienes ordenada con exclusividad por la voluntad del transmitente en beneficio individual del adquirente.

Segunda:

Que, en aquellos supuestos en los que la percepción de cantidades por una persona no obedezca a la sola voluntad individual de otra, manifestada en la celebración del contrato, de atribuirle el incremento de patrimonio, con exclusión de otras motivaciones, sino que en la regulación de la figura de la que surge la prestación se tienen también en consideración finalidades sociales prioritarias, que exijan un papel protagonista para la Administración en la celebración del contrato y, posteriormente, una intervención y control de los criterios y parámetros en función de los cuales se va a determinar la naturaleza y cuantía de prestaciones y contraprestaciones, no nos encontraremos ante el hecho imponible de esta letra c) del artículo 3.º.1 de la Ley cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esto es lo que ocurre en el caso de las prestaciones derivadas de la aplicación de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones que expresamente ordena la inclusión de estas prestaciones en la base imponible correspondiente al beneficiario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de rendimientos del trabajo dependiente.

Lo mismo debe afirmarse de aquellas prestaciones que tengan causa en los sistemas alternativos a que se refiere la Disposición Adicional Primera de la citada Ley 8/1987, según resulta del artículo 75 del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre.

Tercera:

Que, en el apartado b) del artículo 3.º.1 de la Ley en concepto de percepción de cantidades derivadas de un negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, equiparable a la donación, se gravan las cantidades que tienen origen en la celebración de un contrato de seguro sobre la vida para caso de supervivencia del contratante, si el seguro es individual, o del asegurado si es colectivo, en cuanto que responden a la naturaleza de actos de pura liberalidad individual del contratante o del asegurado para con el beneficiario, si bien, en atención a la libertad y amplitud con que la normativa reguladora del seguro permite jugar a la voluntad de las partes, quedará a salvo el derecho de la interesada para probar que la celebración del seguro y la percepción de la cantidad por el beneficiario no responde a ese espíritu de mera liberalidad.

2. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LAS ENTIDADES DE SEGUROS

Alcance.

Otra de las cuestiones planteadas es la de precisar el alcance de la responsabilidad subsidiaria prevista para las Entidades de Seguros en el artículo 8.º.1. b) de la Ley 29/1987, debiendo resolverse sobre los siguientes extremos:

1) Si tal responsabilidad existe en los seguros para caso de supervivencia puesto que la aseguradora desconoce el carácter oneroso o gratuito de la transmisión patrimonial.

2) Si tal responsabilidad alcanza exclusivamente a la parte proporcional de cuota que corresponda a la cantidad percibida del seguro.

3) Si tal responsabilidad se extingue cuando el beneficiario justifique a la aseguradora haber presentado a liquidación la póliza, es decir, cumplidos los deberes derivados del apartado 5, del artículo 32, con la diligencia razonablemente exigida, pese a la eventual insolvencia futura en el sujeto pasivo del impuesto.

Sobre los extremos indicados se expone el criterio del Centro Directivo.

1) Existencia de la responsabilidad.

A juicio de este Centro, del hecho de que la percepción de cantidades que tengan su origen en el seguro de vida con supervivencia del asegurado esté incluida en el hecho imponible de la letra b) del artículo 3.º.1 de la Ley, no se derivan las consecuencias de no existencia de la responsabilidad subsidiaria para la entidad de seguros, que establece el artículo 8.º.1. b), y de exoneración de la obligación de exigir, antes de pagar, bien la justificación de haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o bien el ingreso de la autoliquidación, tal como dispone el artículo 32.5, ambos de la Ley 29/1987.

La interpretación correcta de los respectivos preceptos no permite llegar a la conclusión apuntada, porque así como la referencia genérica al seguro de vida, contenida en el que fija el hecho imponible, exige interpretarlo poniéndolo en relación con los que se refieren al sujeto pasivo, a la base imponible, a la liquidable y al devengo, de los que se desprende la limitación del hecho imponible al caso expuesto de fallecimiento del asegurado, en cambio en la interpretación de los que se refieren a responsabilidad subsidiaria y obligaciones formales, ante la ausencia de limitaciones análogas, hay que estar a la literalidad de los mismos comprobándose que el artículo 8.º.1. b) ni siquiera hace referencia a que la entrega de cantidades proceda de un contrato de seguro sobre la vida, extendiendo la responsabilidad subsidiaria a todo caso de entrega de cantidades «a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos»; y en el artículo 32.5, la referencia es a las entidades de seguros que efectúen la liquidación y pago de los concertados sobre la vida, pero sin limitación a los seguros sobre la vida para caso de fallecimiento del asegurado.

En definitiva, la responsabilidad subsidiaria existirá en todo caso en que la entrega de cantidades constituya hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que el seguro sobre la vida sea para caso de muerte o supervivencia del asegurado, quedando eliminada en los supuestos de no sujeción, como los indicados anteriormente de coincidencia entre beneficiario y contratante o de seguros en garantía del pago de un crédito.

2) Alcance de la responsabilidad.

Afirmada la existencia de responsabilidad subsidiaria en todo caso de sujeción al impuesto, sea al amparo de la letra c) del artículo 3.º o al amparo de la letra b) del mismo, se estima que debe de alcanzar exclusivamente a la parte proporcional de cuota derivada de contrato de seguro y no al resto de la misma que proceda de la adquisición por el beneficiario de otros bienes y derechos recibidos del contratante o, en su caso del asegurado. Normalmente, el supuesto sólo se planteará en los casos de sujeción al amparo de la letra c) del artículo 3.º.1 es decir en los seguros sobre la vida para caso de muerte del asegurado, pues sólo en ella podrá darse la hipótesis de una cuota de impuesto que corresponda a la adquisición de otros bienes y derechos distintos de las cantidades procedentes del seguro.

Admitida la solución anterior, el problema está en precisar el quantum de esta responsabilidad, cuestión que, naturalmente, no está resuelta en la Ley, ni en Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, que dicta normas provisionales para la gestión y liquidación del impuesto, lo que no impide, mediante la utilización de los criterios interpretativos generalmente admitidos en Derecho, adoptar el que se expone a continuación hasta que el futuro Reglamento del Impuesto establezca regulación definitiva.

Este Centro estima que si con el pago de la liquidación parcial provisional a que se refiere el artículo de la Ley, las entidades de seguros quedan exoneradas de responsabilidad directa como autoras de una posible infracción tributaria, tal como se desprende del artículo 32.5 de la Ley y exoneradas, igualmente, de responsabilidad subsidiaria, tal como se desprende del artículo 8.º.1. b), y aclara el artículo 8.º del Real Decreto 422/1988, en cuyo número 4 se dispone que el pago de la liquidación parcial acreditará que fiscalmente que autorizado el pago de cantidades a que

la liquidación -o autoliquidación- parcial se refería, la solución que, sobre la cuestión del alcance de la responsabilidad subsidiaria de las entidades de seguros, hay que mantener es la de que la cuantía de la misma se limita a cuota resultante de aplicar sobre la cantidad a percibida la tarifa del impuesto y sobre la cuota íntegra obtenida, los coeficientes multiplicadores en función del parentesco y del patrimonio preexistente. Ingresado el importe de esta liquidación, la entidad de seguros quedará liberada de toda posible responsabilidad subsidiaria.

3) Extinción de la responsabilidad subsidiaria.

En cuanto al tercer extremo, que se refiere a la extinción de la responsabilidad subsidiaria, se debe entender que la interpretación conjunta de los artículos 8.º.1. b) y 32.5 de la Ley, lleva a las siguientes conclusiones:

Primera:

Las conductas que se tipifican en estos dos preceptos son distintas y conducen a consecuencias diversas. En el artículo 32.5 se impone la obligación de no efectuar el pago de la cantidad procedente de un seguro sobre la vida a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada, calificando el incumplimiento de ésta obligación como infracción tributaria, sancionable de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria. De la referencia genérica a presentación de la documentación a liquidación o ingreso de la autoliquidación, se desprende que el efecto exonerador de responsabilidad se produce tanto con la presentación de la documentación necesaria para practicar liquidación parcial como por el ingreso de la autoliquidación parcial correspondiente al seguro. Dado el criterio establecido en el artículo 8.º del Real Decreto 422/1988, de que en la práctica de liquidaciones o autoliquidaciones parciales no se admiten reducciones de la base imponible, habrá que convenir que, salvo en escasos supuestos de aplicación transitoria de beneficios fiscales procedentes de la normativa anterior, las autoliquidaciones parciales en materia de seguros serán normalmente positivas.

Realizada la presentación de la documentación o el pago en las condiciones indicadas, no existirá por parte de las Entidades de seguros comisión de una infracción tributaria ni les alcanzará, por tanto, la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 38 de la Ley General Tributaria.

Segunda:

A diferencia de lo previsto en el artículo 32.5 de la Ley que establece una obligación para las Entidades de Seguros, sancionando su incumplimiento como infracción tributaria, lo que exige, al menos, la existencia de una conducta negligente en el infractor, el artículo 8.º. 1, b) se limita a establecer un supuesto de responsabilidad subsidiaria para las Entidades de Seguros, responsabilidad subsidiaria que, como se desprende del primer párrafo de este artículo 8.º.1, exige la inexistencia por su parte de una conducta calificable como infracción, encajable en el artículo 32.5. Esta responsabilidad depende exclusivamente de la concurrencia de dos circunstancias: que la entidad haya entregado la cantidad al beneficiario y que no se haya producido el ingreso de la liquidación o autoliquidación procedente, entendiéndose por tal la mera liquidación parcial sobre la cantidad entregada, practicada en la forma indicada en el citado artículo 8.º del Real Decreto 422/ 1988. Concurriendo estas dos circunstancias se mantendrá la responsabilidad subsidiaria de la entidad, aunque la documentación hayan sido presentada a liquidación, si bien limitada al importe de la liquidación parcial si se ha practicado o al importe a que ascendería si se hubiese practicado, aunque en la realidad no lo haya sido.

En cualquier caso la responsabilidad subsidiaria se extinguirá en cuanto el sujeto pasivo acredite el ingreso de la autoliquidación parcial practicada de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto citado.

3. INDEMNIZACIÓN EN FORMA DE CAPITAL O RENTA

Dejando a salvo los casos que entren en el ámbito de la Ley 8/1987, de 8 de junio, en todos los demás, en que de un seguro sobre la vida surja la obligación de entregar a título gratuito una prestación a persona distinta del contratante, surgirá un hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluíble bien en el apartado c) del artículo 3.º.1 de la Ley, o bien en el apartado b), siendo indiferente, a efectos de esta sujeción, que la prestación se abone de una sola vez en forma de entrega de un capital o que se pague en forma de pensiones periódicas, vitalicias o temporales. Pero el que la prestación se abone de una forma u otra sí tendrá trascendencia a efectos de determinar la base imponible de la liquidación.

Esa base imponible vendrá determinada por el valor de la prestación, de modo que cuando ésta consista en un capital su importe constituirá base imponible, bien en su concepto de «cantidad percibida por el beneficiario» (art. 3.º.1. c), o en concepto de «valor neto de la adquisición» (art. 3.º.1.b). Pero cuando la prestación consista en el pago de pensiones periódicas hay que determinar el verdadero valor que en el momento del devengo (fallecimiento del asegurado o sobrevivencia del mismo al cumplirse el evento) tiene esa pensión periódica. La Administración fijará ese valor y dictará el correspondiente acto administrativo, que será impugnabile en la forma establecida sin perjuicio de que el interesado pueda solicitar la práctica de una tasación pericial contradictoria.

En cambio, no parece admisible que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tenga aplicación directa la regla que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece la forma de determinar la base imponible en la constitución de pensiones a título oneroso, contenida en el artículo 10.2.f) del Texto refundido de 30 de diciembre de 1980, que dispone que «la base se obtendrá capitalizando la pensión al tipo de interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal», ya que aunque se trate de una regla legal para determinar el valor real de un bien en un caso especial, su aplicación no es admisible fuera del Impuesto en que se establece, sin perjuicio de que el valor resultante de la aplicación de aquella regla pudiera utilizarse siempre que el perito de la Administración encargado de determinar el valor real de la pensión estimase -y razonase- como valor de la pensión el que resulta de su aplicación.

La circunstancia de que la liquidación a practicar sea única en los casos de percepciones periódicas, como ocurre en el caso de las pensiones, no impedirá el fraccionamiento de su pago con arreglo a la normativa general aplicable.

4. DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA DE LA LEY SOBRE APLICACIÓN TRANSITORIA DE BENEFICIOS FISCALES

La interpretación de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley parece ofrecer dudas en el sentido de si, para que sean aplicables los beneficios fiscales de los artículos 19 y 20 del Texto refundido de 6 de abril de 1967, además de que el seguro haya sido concertado antes de la fecha de publicación del Proyecto de Ley en el «Boletín Oficial de las Cortes» (19 de enero de 1987), es necesario que la contratación haya tenido lugar tres años antes de producirse el evento.

Pero el sentido del precepto, y la referencia al período de tres años que en el mismo se contiene, debe tener la siguiente interpretación: en los casos normales de coincidencia entre las

personas de contratante y asegurado, es decir, cuando el seguro se concierne sobre la propia vida del contratante, para la aplicación transitoria de los beneficios bastará que el contrato se haya concertado con anterioridad al día 19 de enero de 1987.

Pero cuando el evento cuyo riesgo se asegura no es la vida del propio contratante sino la de un tercero, es necesario que el contrato se haya celebrado con tres años de anterioridad a la fecha del evento, salvo que se trate de seguros colectivos. En definitiva la regla cuya aplicación salvaguarda la Disposición Transitoria citada es la misma que exigía la normativa anterior del Texto refundido de 1967, que trataba de evitar las alusiones fiscales que se podrían originar conviniendo el seguro el contratante sobre el riesgo de la vida de una persona ajena de previsible fallecimiento próximo, supuesto que no es posible imaginar en el caso de los seguros colectivos donde el grupo que se asegura debe poseer alguna característica común ajena al deseo de asegurarse, que impide ese propósito.

Por lo que se refiere a la problemática especial que en esta materia de conservación de beneficios fiscales plantean los seguros colectivos, especialmente en relación con sus posibles modificaciones objetivas y subjetivas, se estima imposible establecer reglas generales que resuelvan el problema de cuándo estas modificaciones no impedirán la conservación de los beneficios y cuándo, por el contrario, darán lugar a su pérdida por cuanto la modificación suponga una novación extintiva, dando lugar a la celebración de un nuevo contrato. Parece lógico admitir como regla general que siempre que sea necesario acudir a la suscripción de una nueva póliza, la presunción estará a favor de la extinción del contrato anterior y pérdida de los beneficios fiscales. Como asimismo, que las modificaciones que se introduzcan, para no dar lugar a la pérdida de beneficios deben de ser consecuencia de lo previsto en la primitiva estipulación, no afectar a elementos esenciales y no exigir un nuevo completo acuerdo de voluntades entre las partes intervinientes.

En cualquier caso, debe de entenderse que la sustitución de Compañía aseguradora realizada a partir del día 19 de enero de 1987 conduce a la pérdida de los beneficios consolidados en el anterior contrato, salvo en los supuestos de cesión de cartera establecidos en la normativa vigente sobre el contrato de seguro y en los demás que fueran equiparables al mismo.

5. CONTRATOS DE SEGURO SOBRE LA VIDA CON PAGO DE LA PRIMA A CARGO DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

Se ha planteado también el problema de la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las adquisiciones del cónyuge supérstite declarado beneficiario en un seguro de vida cuyas primas fueron abonadas por la sociedad conyugal, y de si, en estos casos, la porción de prestación correspondiente al cónyuge supérstite está no sujeta a tributación por cuanto no la adquiere a título gratuito sino como contraprestación de la parte de prima aportada, respondiendo a pago de su haber en la sociedad de gananciales por tener esta naturaleza la prima satisfecha.

Sobre esta cuestión, ya con anterioridad ha quedado expuesta la opinión de este Centro directivo sobre e significado de incluir en el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un apartado específico destinado a recoger la percepción de cantidades procedentes de un seguro de vida, con independencia de los que se refieren a las adquisiciones de bienes y derechos por herencia o por donación a título equiparable. En la actualidad, la sujeción de las cantidades percibidas por el beneficiario de un seguro de vida para caso de muerte, no requiere investigar si se da una situación análoga a la de la sucesión mortis causa, sino si concurre la circunstancia de existir, como consecuencia del fallecimiento, una transmisión del contratante a beneficiario a título gratuito. Y, para ello las condiciones fundamentales son las de que la persona del beneficiario sea distinta del contratante y que el pago de la prima no fuera a cargo de aquél.

Como consecuencia de lo expuesto, parece claro que cuando el seguro se celebre haciendo constar que el pago de las primas es a cargo de la sociedad de gananciales que existe entre la persona que en la póliza figura como contratante y el beneficiario, cónyuge de éste sólo quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la mitad de la cantidad asegurada que perciba el supérstite, debiendo la otra mitad tributar como corresponda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, como la circunstancia de que exista entre los cónyuges sociedad de gananciales no impide que uno de ellos contrate un seguro en las mismas condiciones antes expuestas, pero siendo el pago de la prima a cargo de sus bienes privativos, en principio debe de prevalecer la presunción de que cuando interviene sólo un cónyuge en concepto de contratante, sin referencia expresa en el contrato a que el pago de la prima es cargo de la sociedad conyugal, el contrato se entiende celebrado por el contratante y a su cargo, con la consecuencia de que la cantidad total pagada al supérstite al fallecimiento del asegurado queda sujeta al pago del Impuesto, por lo que para evitar esta consecuencia convendrá hacer constar expresamente en la póliza que el pago es a cargo de la sociedad conyugal o, todavía mejor, figurar ambos cónyuges como contratantes.

6. EL SEGURO COLECTIVO Y LA APLICACIÓN TRANSITORIA DE LOS BENEFICIOS QUE CONTENÍA LA LEGISLACIÓN ANTERIOR

Sobre la cuestión del epígrafe y como se desprende de lo que en otros apartados de este escrito se manifiesta, este Centro entiende que la interpretación correcta de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 29/1987, lleva a la conclusión de que la sustitución de la Compañía aseguradora, salvo los casos antes indicados, supone una extinción del contrato anterior al que figuraban unidos los beneficios a que se refiere la citada Disposición, y la celebración de uno nuevo, con la consecuencia lógica de que si es posterior al día 19 de enero de 1987 no adquiere derecho al disfrute de los beneficios aludidos, sin que la circunstancia de que se mantenga la característica común al grupo (que permite la celebración del contrato colectivo), prevalezca a efectos del mantenimiento de beneficios fiscales sobre la realidad de la extinción del contrato anteriormente celebrado a cuya existencia se ligaba la pervivencia de los beneficios vigentes en el momento de su celebración. Hay que tener en cuenta que la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley no recoge un caso de mantenimiento de derechos adquiridos, en el sentido tradicional de este término, ya que si ello fuese así estaría de más, bastando con la Disposición Transitoria Segunda que ya establece el principio con una fórmula general. Pero, pese a que la celebración de estos contratos hasta la fecha indicada no origine un auténtico derecho adquirido, el legislador no ha querido la desaparición automática de los beneficios, sino su mantenimiento transitorio para aquellos supuestos en los que el contrato, por la fecha de su celebración, no se ha realizado con la idea de consolidar unos beneficios a punto de desaparecer con el cambio de normativa.

7. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES DE DETERMINADOS «PRODUCTOS FINANCIEROS»

Por último, se plantea también la cuestión del tratamiento tributario que deben recibir «determinados productos financieros» que en los últimos tiempos han puesto en el mercado determinadas entidades y, en definitiva, del tratamiento fiscal que deben de recibir las prestaciones a favor de los beneficiarios que surgen de algunas operaciones que se llevan a cabo con los nombres de: «Seguro de pensión vitalicia inmediata», «Seguro de vida mixto a prima única», «Seguro de pensión temporal inmediata» y «Seguro combinado de pensión temporal inmediata»,

Entraremos en el análisis especial de cada una de estas modalidades haciendo dos indicaciones previas: la primera, que esta Circular se limita a estudiar las con secuencias tributarias, en su caso, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, limitándose a hacer una referencia a la remisión, si procede, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que implica que se parte del supuesto de que los beneficiarios son personas físicas; y la segunda, que en todas las modalidades que se consideran, la figura del tomador del seguro se equipara a la de contratante, pensando que la prima es a su cargo y por su cuenta y que coincide con la de asegurado, pudiendo ser beneficiario o existir un beneficiario distinto del tomador, según los casos.

A) Modalidad: «Seguro de pensión vitalicia inmediata»

Esta modalidad de contrato admite en su celebración dos opciones que se denominan «a capital cedido» y «capital reservado». En cualquiera de estas dos opciones, el asegurador, a cambio del pago de una prima única inicial, se obliga a pagar inmediatamente de celebrado el contrato una pensión periódica durante vida de una o dos personas. Pero si esta prestación que se obliga el asegurador es única en la opción o «capital cedido», en cambio, en la de «capital reservado» se añade otra, que es la de que para el caso de fallecimiento del asegurado, o del último de ellos cuando sean dos, se conviene en el pago al beneficiario designado en el contrato de un capital consistente en la prima única aportada.

Como se ha indicado anteriormente, el tomador coincide con el asegurado y es también perceptor de pensión. En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones partimos del supuesto de que a su cargo corre el pago de la prima y que si los perceptores son dos el pago de la prima se realiza por mitad entre ellos.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO

1º. Si el tomador y titular de la pensión es una sola persona, mientras está percibiendo la pensión durante su vida no se produce hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que existe coincidencia entre beneficiario y contratante y la pensión que recibe es contraprestación de la prima pagada. Las pensiones tributarán como proceda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor.

2º. Si el contrato ha sido celebrado por dos contratantes pagando la prima única por mitad, mientras vivan los dos y perciban cada uno su pensión la situación será la misma que en el caso anterior.

3º. Dada la coincidencia que, según se desprende del contenido de la póliza, existe siempre entre la persona que interviene como tomador con el asegurado o titular y el perceptor de la pensión, no es viable el supuesto de un perceptor de pensión que no figure como tomador (y, por consiguiente, según la equiparación de que se parte para efectos fiscales, como contratante).

Esto lleva a la consecuencia de que de esta modalidad de contrato no puede surgir el hecho imponible gravado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al amparo de la letra b) del artículo 3.º.1, es decir, la adquisición por un negocio jurídico gratuito e inter vivos equiparable a la donación, puesto que los contratantes no pueden estipular que, mientras ellos vivan, se pague una pensión a un tercero.

4º. En el supuesto de que siendo dos las personas intervinientes como tomadores-contratantes que perciben la pensión durante su vida continuara, al fallecimiento de la primera, como única pensionista la sobreviviente, acreciendo la parte de la pensión correspondiente a la fallecida, debe entenderse que, a efectos fiscales, se produce para aquélla una adquisición de la parte de pensión que correspondía a la parte de prima satisfecha por

la premuerta, y que esta adquisición es a título gratuito y con motivo del fallecimiento del asegurado. Se producirá el supuesto de un beneficiario distinto del contratante y, por lo tanto, aparecerá el hecho imponible de la letra c) del artículo 3.º.1 de la Ley. Este sobreviviente deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre la base del valor actual que se atribuya al incremento de pensión que adquiere. La tributación se ajustará a las condiciones generales: se tendrá en cuenta el parentesco del adquirente con el pensionista anterior fallecido, el patrimonio preexistente del adquirente, en su caso, y se aplicarán las reducciones del artículo 20, si bien en el momento de practicar la liquidación definitiva; y, en su caso, cuando procedan, los beneficios de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley, que se podrán aplicar tanto en la liquidación definitiva como, en su caso, en la liquidación parcial.

Si este incremento de patrimonio correspondiente al valor total de la parte de pensión que acrece al sobreviviente ya ha sido gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto quiere decir que en el futuro no quedará gravado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que sólo se mantendrá la tributación para la parte de pensión a la que este sobreviviente tenía derecho originariamente.

5º. El tratamiento hasta aquí expuesto es común para las dos opciones de esta modalidad de contrato, es decir, ya se trate de «a capital cedido» o «a capital reservado». Pero en esta última, como al fallecimiento del pensionista contratante, o del último que sobreviva si fueron dos, aparece un beneficiario que no era contratante y que va a adquirir el capital constituido por la prima única inicial, se produce el hecho imponible de la letra c) del artículo 3.º de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: es decir, la adquisición de una cantidad procedente de un seguro sobre la vida -para caso de muerte-, siendo el beneficiario persona distinta del contratante. la tributación se ajustará las condiciones generales, ya vistas anteriormente y la única especialidad es la de que deberá entenderse que adquiere la mitad del capital de cada uno de los tomadores intervinientes en el contrato, debiendo de aplicarse las reglas que correspondan con relación a cada causante. Únicamente, aunque el fallecimiento de los dos pensionistas se haya producido en fechas distintas, se entenderá que el devengo se produce en la fecha del fallecimiento de la segunda porque la efectividad de la adquisición procedente de la primera estaba suspendida hasta el fallecimiento del último sobreviviente (art. 24.3 de la Ley).

B) Modalidad: «Seguro de vida mixto a prima única»

En esta modalidad de operación, el asegurador, a cambio del percibo de una prima única, se obliga a pagar al asegurado sí es único o, en su caso, a los dos asegurados o al que de ellos sobreviva, al vencimiento del contrato, el capital asegurado. En el caso de que al vencimiento del plazo estipulado haya fallecido el asegurado si es uno, o ambos si son dos, existe un beneficiario distinto de los tomadores-asegurados-contratantes, que percibirá ese mismo capital.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO

1º. En el caso de asegurado único que sobrevive al plazo del contrato, la percepción del capital no quedará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que existe identidad entre beneficiario y contratante. Por consiguiente, tributará, como proceda, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2º. En el caso de tratarse de dos tomadores asegurados, si ambos sobreviven al término del contrato, la solución es la misma que en el supuesto anterior.

3º. En el caso de tratarse de dos asegurados, si a la finalización del plazo contractual sólo uno sobrevive percibiendo la totalidad del capital, hay que entender que la mitad de éste es contraprestación de la parte de prima que pagó el fallecido, por lo que el sobreviviente adquiere

esa parte de capital a título lucrativo, produciéndose el hecho imponible del apartado c) del artículo 3.º.1 de la Ley. Este hecho imponible tributará en las condiciones generales del impuesto computándose parentesco existente entre el sobreviviente y el fallecido.

4º. En el caso de que el único asegurado, o ambos si son dos, fallezcan antes de expirar el plazo convenido, al cumplimiento de éste, se producirá la adquisición del capital por el beneficiario que no intervino como contratante, dando lugar con ello a la aparición del hecho imponible del artículo 3.º.1.c) en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La tributación se ajustará a las condiciones generales indicadas en otras ocasiones, con la única especialidad de que en el caso de ser dos los contratantes intervinientes, deberá determinarse si la adquisición procede por mitad de cada contratante, como también hemos examinado en caso anterior.

C) Modalidad: «Seguro de Pensión temporal inmediata»

En esta modalidad de operación, el asegurador, a cambio del percibo de una prima inicial única, se obliga a pagar durante un período de tiempo predeterminado contractualmente, al único asegurado, o a ambos si son dos mientras sobrevivan o al sobreviviente si el otro ha premuerto, una pensión. Al vencimiento del plazo pasará al asegurado, a los dos o al que de ellos sobreviva, en su caso, el capital estipulado. En el caso de que al vencimiento del plazo no exista asegurado sobreviviente aparece un beneficiario no contratante, que percibe como capital la prima única aportada.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO

1º. En caso de asegurado único, la pensión que percibe hasta el vencimiento del plazo no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, por consiguiente, sí lo estará al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2º. En el mismo caso, la percepción del capital por el asegurado, y por las mismas razones (identidad beneficiario-contratante), no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y sí al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3º. En el caso de intervención de dos personas en el concepto de tomadores, asegurados-contratantes, mientras ambos vivan la pensión que reciben debe tener el mismo tratamiento que en el caso de perceptor único. Pero al fallecimiento de la primera el sobreviviente debe de tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, porque se produce el hecho imponible tantas veces indicado del apartado c) del artículo 3.º.1. La tributación tendrá como base el valor capital de la parte de pensión que acrece al sobreviviente y la tributación se ajustará las condiciones generales indicadas. Hay que entender que hasta el término del plazo la parte de pensión que acrece al sobreviviente no tributará en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al haber quedado sujeta en su totalidad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4º. En el mismo caso de intervención de dos personas como tomadores-asegurados, si ambas sobreviven al cumplimiento del término y perciben el capital, no existirá hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la razón indicada de identidad de beneficiario-contratante, y por lo tanto se producirán los correspondientes hechos imponibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si sólo uno de ellos sobrevive y percibe la totalidad del capital, la mitad de éste quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta tributación se producirá en las condiciones generales ya examinadas para cantidades procedentes del premuerto.

5º. En el caso de que al cumplirse el término contractual, por no sobrevivir ninguno de los contratantes asegurados, surja un tercer beneficiario, que no fue contratante del seguro, el percibo

por éste de la prima única aportada da lugar al hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a que nos venimos refiriendo. En los mismos casos de pago de la prima con cargo a bienes comunes de los contratantes. la adquisición se entenderá dividida, como procedente una mitad de cada uno, para efectos de la base liquidable. cómputo de parentesco, etc.

D) Modalidad: «Seguro combinado de pensión temporal inmediata»

Para efectos fiscales, las prestaciones en esta modalidad de operación son sensiblemente análogas a las de la anterior. Las diferencias, derivadas de tratarse de las situaciones que se califican de «capital cedido» en lugar de «capital reservado», y que trascienden al concepto en que, en su caso, el tercer beneficiario percibe un capital en caso de premoriencia de asegurados (recuperar la prima única o el capital reservado) no tienen trascendencia fiscal. En ambas modalidades se paga una pensión inmediatamente a los asegurados durante el plazo convenido (a uno o a ambos o al que sobreviva) se paga un capital al vencimiento del contrato al asegurado, a los dos o al que sobreviva; y al cumplimiento del plazo sin sobrevivir ningún asegurado, se entrega un capital al beneficiario.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Por lo expuesto, el tratamiento tributario en las respectivas situaciones es el mismo indicado para la modalidad anterior.

RESOLUCIÓN 2/1999, DE 23 DE MARZO, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, 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.

(B.O.E de 10 de abril de 1999)

I

Se han planteado ante esta Dirección General varias consultas relativas a la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que afectan a vivienda habitual y empresa familiar.

Dada la importancia de las cuestiones planteadas y el número de personas que resultan afectadas por las mismas, esta Dirección General considera pertinente dictar la presente Resolución con el fin de dar una mayor difusión a los criterios sentados por la misma en las contestaciones dadas a las referidas consultas.

II

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, en los casos en que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de una 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 artículo 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.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con límite de 20.000.000 de pesetas por cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

2. El artículo 20.6 de la Ley 29/1987 dispone que en los casos de transmisión de participaciones inter vivos, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante 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, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para

determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones mortis causa a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

III

En consecuencia con lo señalado en la parte II anterior, esta Dirección General considera aplicables los siguientes criterios a las diferentes cuestiones que se plantean a continuación:

1. Transmisiones mortis causa.

1.1 Cuestiones de carácter general.

a) Procedimiento a seguir para practicar la reducción en los supuestos de fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico matrimonial de gananciales.

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.

b) Inclusión en la base imponible del valor de los bienes con derecho a reducción.

A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 27 de la Ley 29/1987, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión.

Por lo tanto, la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado,

con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible.

Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente.

c) Magnitud sobre la que se aplica el 95 por 100 de reducción.

La reducción del 95 por 100 opera sobre la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se define en el artículo 9 de la Ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14).

De acuerdo con lo anteriormente dicho, del valor real (comprobado) del bien en cuestión se deducirán las cargas o gravámenes que figuren directamente establecidos sobre el mismo y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, así como la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deducibles conforme a los artículos anteriormente citados. Dicho de otra forma, se reduce sobre el mismo valor del bien que ha integrado la base imponible.

d) Traslado de la reducción en la consolidación del dominio.

Si la reducción a que puedan tener derecho los nudos propietarios, como sujetos pasivos, no pudiera ser efectivamente aplicada por insuficiencia de base imponible, será posible trasladar el resto no imputado a la liquidación procedente por la consolidación del dominio, en aplicación de lo que se establece en el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

1.2. Cuestiones relativas a la adquisición de la empresa individual.

a) Forma de considerar a las comunidades de bienes, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, a efectos de la reducción.

El artículo 10 de la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, incluye a las comunidades de bienes dentro de los supuestos de atribución de rentas, de tal forma que las rentas correspondientes a las mismas se atribuyen a los comuneros, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, o, si éstos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

Por lo tanto, desarrollando la comunidad de bienes una actividad económica, las rentas obtenidas por los distintos comuneros tendrán esta consideración de rentas derivadas de actividades económicas.

De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, siendo necesario, para poder disfrutar de la exención de los elementos afectos a la actividad, el que cada comunero realice la misma de forma habitual, personal y directa, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos.

b) Procedimiento a seguir en los supuestos de transmisión mortis causa de una empresa de titularidad común a ambos cónyuges, ejerciendo la actividad exclusivamente el cónyuge sobreviviente.

Para fallecimientos anteriores al día 1 de enero de 1998, hay que entender que el término utilizado por la Ley de "empresa individual" está haciendo referencia tanto a la actividad del empresario como a los bienes y derechos afectos al ejercicio de dicha actividad. (El concepto de empresa implica el desarrollo de una actividad por parte de titular.)

Por lo tanto, se puede afirmar que si el causante no realizaba una ordenación por cuenta propia de factores de producción y de medios humanos o de uno sólo de ellos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, la transmisión mortis causa de los bienes y derechos, afectos al ejercicio de la actividad empresarial del cónyuge sobreviviente, incluidos en el caudal relicto no podría gozar de la reducción del 95 por 100.

En consecuencia, antes de la modificación del artículo 20.2.c) aplicable desde el 1 de enero del año 1998, la adquisición mortis causa, de los bienes y derechos comunes del matrimonio afectos al ejercicio de la actividad empresarial, del cónyuge no-empresario, no podría gozar de la reducción comentada. A partir de dicha fecha, sí procede la reducción.

c) Tipo de actividad que debe desarrollar la empresa.

Hasta el día 1 de enero de 1998, el concepto de empresa individual debe entenderse referido exclusivamente al de actividad empresarial. La finalidad de las reducciones se encuentra en favorecer a las pequeñas y medianas empresas, además de relacionarse con las exenciones existentes en el Impuesto sobre el Patrimonio, y en este último Impuesto (hasta el 1 de enero de 1998) sólo estaban exentos los bienes y derechos afectos a actividades empresariales. Por el contrario, desde dicha fecha también se entienden incluidos los negocios profesionales efectuados de forma individual o societaria.

d) Interpretación del requisito de permanencia exigido por la Ley.

La ley establece, únicamente, la obligación de mantener la adquisición, durante diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante; por tanto, simplemente debe mantenerse la titularidad y no se exige al adquirente que siga con la actividad.

Solamente cuando se trate de una adquisición íter vivos es necesario que el donatario tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, que ejerza una actividad empresarial o profesional a la que sea de aplicación la citada exoneración o que ostente las participaciones con derecho, asimismo, a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, debe mantenerse el valor de la adquisición así como una actividad, aunque no sea la misma desarrollada por el causante, pero no la titularidad de todos los bienes.

e) Compatibilidad de las reducciones generales del Impuesto con las establecidas por la Ley 19/1995 en favor de las empresas agrícolas.

Las reducciones previstas en la Ley 29/1987 son claramente incompatibles con las establecidas en la Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias; estas últimas son más específicas y se aplican en supuestos más concretos. Por otra parte, coinciden algunos hechos imponible que determinarían la aplicación de dos reducciones para un mismo supuesto de hecho. Ello significa que se aplicarán unas u otras, según la opción de los interesados, de manera que un mismo bien no dé lugar a dos reducciones.

1.3. Cuestiones relativas a la transmisión de determinadas participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

a) Conciliación del distinto devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre el Patrimonio. Determinación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de aplicar la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando el fallecimiento tenga lugar en un día distinto al 31 de diciembre y, por tanto, no exista devengo del primer tributo. Período al cual hay que referir la comparación de rentas que exige el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991.

Cuando el fallecimiento del causante ocurra en una fecha distinta al 31 de diciembre, no es necesario esperar al 31 de diciembre, momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ese año, para poder aplicar la reducción en otro Impuesto diferente y de devengo instantáneo. Por lo tanto, dado que las reducciones se aplican en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si se cumplen en dicha fecha todos los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, podrán aplicarse las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En conclusión, hay que atender a la fecha de devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto al requisito exigido por el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991, de que el sujeto pasivo, por las funciones de dirección ejercidas, perciba una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, habrá que atender a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo; en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante.

b) Procedencia de la reducción en los supuestos de adquisición mortis causa de acciones negociadas en mercados organizados cuando el fallecimiento se ha producido en el año 1997, siendo que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es aplicable para Impuestos devengados a partir de 31 de diciembre de 1997.

En aplicación del criterio anteriormente expuesto, y puesto que la redacción dada al artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, entró en vigor el día 1 de enero de 1997, para fallecimientos ocurridos durante al año 1997, siempre y cuando se cumplan todos los demás requisitos previstos por el artículo 20 de la Ley 29/1987, se puede aplicar la reducción por adquisición de participaciones negociadas en mercados organizados.

c) Procedencia de la aplicación del cálculo del porcentaje de participación por grupo familiar aplicable en Patrimonio para impuestos devengados a partir del 31 de diciembre de 1997, a los fallecimientos acaecidos en 1997.

Igual que en el supuesto anterior, la nueva redacción dada al artículo 4.Octavo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, a partir del día 1 de enero de 1997, resulta aplicable a los fallecimientos ocurridos durante el año 1997.

d) Procedencia de la reducción en los supuestos de transmisión mortis causa de un negocio profesional durante el año 1998, siendo que en el último devengo del Impuesto sobre el Patrimonio no gozaba de exención.

Siguiendo con el mismo criterio, la transmisión mortis causa durante el año 1998 de un negocio profesional podría gozar de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si en el momento del fallecimiento se cumplen los requisitos exigidos para considerar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio los bienes y derechos afectos al mismo; y ello aunque a 31 de

diciembre de 1997 no estuvieran exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ese año.

e) Mantenimiento de la adquisición.

Cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición por otro lado ligada a una reducción del 95 por 100 del valor de la misma, no se está refiriendo simplemente al mantenimiento de la participación en porcentaje suficiente para poder gozar de la exención en Patrimonio (para lo cual hubiese sido suficiente con decir "siempre que el adquirente mantenga su porcentaje de participación" o simplemente "siempre que el adquirente mantenga su participación"), sino que el mantenimiento de su adquisición está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma, de tal forma que se prohíbe realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Sin embargo, no se exige que los causahabientes gocen con posterioridad a la adquisición de la exención en su correspondiente Impuesto sobre el Patrimonio, requisito que sí se exige, por el contrario, en el supuesto de adquisición ínter vivos.

f) Prohibición de determinados actos de disposición y operaciones societarias.

No puede atenderse a alguna petición recibida, en el sentido de elaborar una lista de las actuaciones prohibidas por la Ley, sino que deberá analizarse cada supuesto que se plantee.

Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso en que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de la adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de la adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el causahabiente no perdería la reducción practicada.

1.4. Cuestiones relativas a la transmisión de la vivienda habitual.

a) Exclusión o no de los hijos adoptados a efectos de la reducción.

Dado que la Ley cita a los ascendientes y descendientes en términos generales, debe aplicarse la reducción también en los casos de adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante por los adoptantes y adoptados, sobre todo teniendo en cuenta que el artículo 108 del Código Civil dispone que la filiación matrimonial y la no matrimonial, así como la adoptiva plena surten los mismos efectos conforme a las disposiciones del Código.

b) Concepto de vivienda habitual.

Para la determinación de lo que ha de entenderse por vivienda habitual, hay que acudir al artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que es el que define dicho concepto en el ámbito fiscal.

c) Mantenimiento de la adquisición. Posibilidad de la exigencia a los causahabientes de mantener el inmueble recibido como vivienda habitual.

La Ley únicamente habla de que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento, pero no exige el destino de la misma como vivienda habitual del causahabiente.

d) Magnitud sobre la que se aplica el 95%.

Como ya se ha contestado, para aplicar el porcentaje del 95%, del valor de la vivienda deben deducirse las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidos sobre aquélla disminuyendo su valor, así como la parte proporcional de deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto.

2. Transmisiones lucrativas inter vivos.

2.1. Cuestiones de carácter general:

a) Interpretación que debe realizarse desde el 1 de enero de 1998 a la redacción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, que establece que la reducción beneficia a la transmisión ínter vivos de "participaciones" de empresa individual, negocio profesional o determinadas participaciones y suprime la mención "a título lucrativo".

El cambio de redacción tiene sentido, ya que abarca precisamente aquellos supuestos de comunidades de bienes en las que un comunero puede transmitir a título lucrativo e inter vivos su participación en una empresa individual o negocio profesional. Por otra parte, la supresión de la mención a título lucrativo debe interpretarse desde la perspectiva que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava las transmisiones de esta naturaleza, por lo que no es necesario su inclusión en todos los artículos de la Ley

b) Requisitos exigidos al donante. Procedimiento a seguir en los supuestos de donación de bienes gananciales en la que sólo uno de los cónyuges tiene 65 años cumplidos o ejerce de manera exclusiva la actividad empresarial.

Partiendo de la existencia de participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/991, de 8 de noviembre, dispone que "en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación".

Teniendo en cuenta esta disposición, podemos entender que en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal, basta con que uno de los cónyuges tenga la edad de 65 años para poder aplicar la reducción.

Siguiendo con el mismo criterio, en la donación por ambos cónyuges de una empresa individual de carácter ganancial, basta con que uno de los cónyuges realice de forma personal y directa la actividad empresarial para poder aplicar la reducción.

Por lo tanto, en la donación de bienes comunes del matrimonio, cualquiera de los donantes puede tener 65 años para practicar la reducción, aunque los dos, en su caso (puede ocurrir que sólo uno de ellos, y que no sea el mayor de 65 años, ejerciera funciones de dirección), deben dejar el ejercicio de las funciones de dirección así como de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.

c) Posibilidad de aplicar el beneficio a las transmisiones de la nuda propiedad de las participaciones.

Sí, es posible reducir la base imponible por la donación de la nuda propiedad de las participaciones exentas en patrimonio, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto de Sucesiones, tanto por el donante como por el donatario. Además, el requisito de que el donatario tenga derecho a la exención en su correspondiente Impuesto sobre el Patrimonio, en principio, puede cumplirse al permitir la normativa reguladora de este Impuesto que disfrute de la exención el nudo propietario. Por el contrario no cabe que el usufructuario se

beneficie de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que no tiene derecho a exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Requisito de mantenimiento de la adquisición. Exigencia de escritura pública.

La escritura pública no es exigible en aquellos supuestos en que la legislación civil o mercantil no lo exija como requisito de validez. Por tanto, debe interpretarse que cuando no lo exija la norma sustantiva correspondiente no es necesario la formalización del negocio en escritura pública.

En relación con lo anterior, el artículo 48.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que, en las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e inter vivos incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

e) Conciliación del distinto devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio. Momento al que hay que referirse para determinar los requisitos de porcentaje familiar de control y determinado nivel de rentas.

Tal y como se expuso anteriormente, el requisito del porcentaje familiar de control debe cumplirse en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante, dado que en los supuestos de donación no se interrumpe el período impositivo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el cómputo de las rentas, habría que atender al último período impositivo anterior a la donación.

f) Magnitud sobre la que se debe aplicar el 95 por 100 de reducción.

En el caso de transmisiones lucrativas ínter vivos, la cuestión está resuelta de forma clara y directa, puesto que expresamente en los artículos 16 y 17 de la Ley 29/1987 se establece que la base imponible de estas transmisiones es el valor de los bienes o derechos adquiridos con deducción de las cargas y de las deudas, que estuvieran garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los elementos transmitidos, siempre que el adquirente asuma el pago de las mismas.

Madrid, 23 de marzo de 1999.- El Director General, Enrique Giménez-Reyna Rodríguez.