

Numero Resolucion :V3698-2015

Marginal:69476969

Fecha :24-11-2015

DESCRIPCION :

El marido y padre de la consultantes donó a una de las hijas, con el consentimiento de su esposa, su porcentaje en una comunidad de bienes constituida por una farmacia. La donataria liquidó el ISD con aplicación de una reducción del 99 por ciento. Once meses después fallece el donante sin testar.

CUESTION:

Tributación de la sucesión.

CONTESTACION :

En primer lugar debe informarse que Conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

Dicho lo anterior, la adquisición hereditaria del patrimonio del causante por sus herederos legítimos está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concepto de "adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio", según prevé el artículo 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre). Ahora bien, como el causante estaba casado en régimen de sociedad de gananciales, dado que la sociedad conyugal se extingue por el fallecimiento de uno de los cónyuges, será necesario, con carácter previo a las actuaciones relativas a la sucesión del causante, proceder a la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta, a fin de dividir el patrimonio ganancial y adjudicar sus bienes y derechos al cónyuge sobreviviente y al fallecido, cuya porción integrará el llamado caudal hereditario o caudal relicto, junto con los demás bienes y derechos que pertenecieran al causante con carácter privativo.

A este respecto, no existen normas en el impuesto sobre el modo de realizar la liquidación de la sociedad de gananciales. Por tanto, será válida dicha liquidación, cualesquiera que

sean las adjudicaciones de bienes y derechos, siempre que se realice de acuerdo con las normas civiles que resulten aplicables. En este sentido, el artículo 1.404 del Código Civil dispone que “Hechas las deducciones en el caudal inventariado que prefijan los artículos anteriores, el remanente constituirá el haber de la sociedad de gananciales, que se dividirá por mitad, entre marido y mujer o sus respectivos herederos.”

Es decir, el patrimonio final de la sociedad de gananciales debe dividirse en dos partes equivalentes, una de las cuales será para el cónyuge sobreviviente y la otra, para los herederos. Esta última formará parte de la masa hereditaria y su adquisición por los herederos constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como se ha indicado anteriormente. Por el contrario, la porción que corresponde al cónyuge sobreviviente no está sujeta ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no se produce ninguna transmisión de los bienes que la integran, pues éstos ya pertenecían a dicho cónyuge. En otras palabras, la división de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes a los cónyuges en proporción a su interés en dicha sociedad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Por tanto este Centro Directivo no puede establecer que bienes formarán parte del cónyuge supérstite ni cuales pasarán a formar parte de la masa hereditaria.

Una vez establecida dicha premisa se le informa que el artículo 11, respecto a la adición de bienes, establece que:

“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 halla 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.

(...)”

Por su parte el artículo 30 de la misma Ley 29/1987 establece que:

“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.

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.”

Como puede advertirse, el segundo apartado, en relación con el primero, sólo prevé la acumulación de la donación a la herencia a los efectos de determinar el tipo medio aplicable a la base de la nueva adquisición, sistema que indudablemente, persigue respetar la progresividad del impuesto, como resulta de la consideración como única de las dos transmisiones efectuadas.

En este sentido, en Resolución de 6 de octubre de 2010 y con ocasión de un recurso de alzada para unificación de criterio, el Tribunal Económico Administrativo Central ha recalcado que en supuestos tanto de donaciones entre sí como de donación acumulada a la herencia, cual es el caso planteado en el escrito de la consulta, ya no procede el régimen de deducciones de cuotas contenida en el artículo 60 y 61 del reglamento, toda vez que ambas normas reglamentarias presuponían un régimen legal de gravamen del total de bases imponibles, sustituido a partir de 1997 (Ley 14/1996, de 30 de diciembre) por el de gravar de forma exclusiva la nueva adquisición.

De acuerdo con lo expuesto, la donación sólo se tiene en cuenta para hallar el tipo medio aplicable a la donataria y ahora heredera y lo donado se considera integrado en el caudal hereditario. Sobre la base imponible constituida por el valor de la porción hereditaria del heredero menos las reducciones que le correspondan se le aplicará el tipo medio de gravamen resultante de una base teórica derivada de la suma de dicho valor y el valor de la farmacia donado, sin que proceda deducción ni devolución de lo ingresado por donación.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.