**TEMA 11 DERECHO FISCAL NOTARIAS A FECHA 24 de Diciembre DE 2012.**

TEMA 11.- NORMAS ESPECIALES EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES. USUFRUCTO, SUSTITUCIONES, FIDEICOMISOS Y RESERVAS. OTRAS INSTITUCIONES FORALES. PARTICIÓN Y EXCESOS DE ADJUDICACIÓN. REPUDIACIÓN Y RENUNCIA DE HERENCIA. LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES.

I.- USUFRUCTO, SUSTITUCIONES, FIDEICOMISOS, Y RESERVAS.

1. **USUFRUCTO.**

**Tributa tanto la constitución como la extinción.**

**a) Reglas de valoración del usufructo.**

**1. Temporales: se valorarán en el 2% del valor total de los bienes por cada periodo de un año, sin exceder del 70%. No se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, y el usufructo que tenga un plazo de duración por debajo de un año, se computará al 2% del valor de los bienes.**

**2. Vitalicios: se estimará que el valor es del 70% del valor total de los bienes, cuando el usufructuario será menor de 20 años, disminuyéndose en un 1% por cada año en que sea mayor de 19, con el límite de 10% (cuando tenga 79 años). ( SI DE 89 RESTAS LA EDAD DEL USUFRUCTUARIO tienes el VALOR DEL USUFRUCTO ).**

**b) Reglas de valoración de la nuda propiedad. –**

Del pleno dominio RESTAS del valor del usufructo = VALOR DE LA NUDA PROPIEDAD**.**

**c) En la extinción del usufructo, se exigirá el impuesto según el título de constitución (si es a título oneroso: ITP; si es a título gratuito: ISD), aplicándose el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.**

1. **USO Y HABITACIÓN.**

**Se aplican las reglas anteriores, sólo que el valor será el que resulte de aplicar al 75% del valor total de los bienes, las mencionadas normas.**

1. **SUSTITUCIONES.**
2. **Sustituciòn vulgar : Se entiende que el sustituto hereda al causante y NO AL SUSTITUIDO.**
3. **Sustituciones pupilar y ejemplar : Se entiende que el sustituto sucede al SUSTITUIDO, y se le girará el impuesto atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador.**
4. **Sustituciones fideicomisariAs: Se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, a excepción del último, como meros usufructuarios., salvo que pudiesen disponer de los bienes, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio.**

## FIDEICOMISOS

* **-Si el heredero fideicomisario no es conocido al tiempo en que deba practicarse la liquidación: paga el fiduciario. Cuando sea conocido el fideicomisario, el fiduciario tendrá derecho a la devolución en cuanto al exceso, puesto que lo pagado por él, aprovecha al fideicomisario.**
* **-Si el fideicomisario fuese conocido: pagará el impuesto.**

1. **RESERVAS.-**

* **RESERVA DEL ARTICULO 811.-** 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 extinguiera ésta, vendrá obligado el reservista a satisfacer el impuesto correspondiente a la nuda propiedad.
* **RESERVA ORDINARIA.-** En la reserva ordinaria 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.

En ambos casos, el reservatario satisfará el impuesto teniendo en cuenta 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](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/cc.l3t3.html#a972).

1. **OTRAS INSTITUCIONES FORALES.**

**1. Herederos de confianza: Se considerará como fideicomisario a los efectos del impuesto.**

**2. Fideicomiso catalán : Se liquida el impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. Cuando tenga lugar la transmisión al fideicomisario, éste satisfará el impuesto correspondiente a la plena propiedad, pudiendo los derechohabientes del fiduciario, solicitar la devolución del impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad.**

**3. Fiducia aragonesa: Regulada en el apartado 8 del Art. 53 de Reglamento del Impuesto de Sucesiones que ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 2012, en cuanto permite girar liquidaciones provisionales en la fiducia sucesoria aragonesa a personas de las que no se sabe si resultaran herederos, lo que vulnera el principio constitucional de capacidad contributiva recogido en el art. 31.1. CE y en la Ley General Tributaria.**

**Decía el apartado anulado: 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.**

**III. PARTICIÓN Y EXCESOS DE ADJUDICACIÓN.**

Estos excesos de adjudicación suelen producirse en caso de disolución de patrimonios comunes, por ejemplo, en el caso de la disolución de la sociedad de gananciales, de comunidades de bienes, hereditarias o de sociedades. En estos supuestos, dado el diferente valor de los bienes, puede ocurrir que uno de los comuneros obtenga en la adjudicación bienes por un valor superior al que en principio debería haber recibido.

Esos excesos constituyen hecho imponible del ITP, modalidad TPO.

* Es importante, sin embargo, tener en consideración que no tributan por este concepto los excesos de adjudicación que resulten de la aplicación de determinados preceptos del Código Civil o la Legislación Foral.

**Así, por ejemplo, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho en caso de dividirse, podrá adjudicarse a uno, que abonará a los otros el exceso en dinero, no sometiéndose a gravamen esa operación (artículo 1.062 del Código Civil**.

PARA LEER:

Los excesos de adjudicación**, surgen cuando en la PARTICIÓN SE PRESCINDE del TITULO SUCESORIO y unos RECIBEN MAS que otros, por lo que la administración entiende que además de heredar, los herederos se compran o se venden entre s o algunos renuncian a la herencia gratuitamente o por dinero, por lo que Hacienda, además del Impuesto de Sucesiones, cobra por Transmisiones los EXCESOS.**

**A.- SI TRIBUTAN : LOS EXCESOS DECLARADOS.-**

**Los excesos de adjudicación declarados ( TONTAMENTE DECLARADOS, POR QUE LOS DICES, TU NOTARIO EN LA ESCRITURA ) , cuando hubiesen sido realizados a título oneroso, quedan sujetos al IMPUESTO DE TRASMISIONES PATRIMONIALES.**

**Si fueron realizados a título gratuito, quedan sujetos al IMPUESTO DE SUCESIONES, por el concepto de donación, según jurisprudencia de Tribunal Supremo.**

**B.- NO TRIBUTAN POR IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES, PERO SI POR ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS Y POR EL VALOR TOTAL DEL BIEN (¡?¡), Y NO POR EL EXCESO AL TIPO DEL por 1%:**

* **Los excesos de adjudicación que se produzcan por adjudicar a un comunero o coheredero….el BIEN INDIVISIBLE pagando al otro en metálico su parte en la comunidad, como son los casos amparados en los artículos 821, 829, 1056. 2, 1062. 1 CC, y disposiciones de derecho foral basadas en el mismo fundamento. Pero ¡ OJO ¡ al título de la comunidad que se disuelve. Veamos, mi hermano y yo tenemos en común, por mitad y proindiviso tres pisos de igual valor: Uno (A) adquirido por herencia de nuestro padre y Dos (B) adquiridos por herencia de nuestra tía común y otro (C) adquirido por compra durante el matrimonio de ambos, que estamos casados en gananciales. En realidad tengo tres comunidades. Si adjudico el C a mi hermano por indivisible…¿ puede decir Hacienda que hay mas bienes para disolver, y no admitirme el calificativo de INDIVISIBLE y por tanto si lo hago así, si hay exceso de adjudicación que tributa.?**

Tampoco estarán sujetos, cuando resulten de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio en la disolución del régimen económico matrimonial.

**C.- Y TAMBIEN TRIBUTAN LOS COMPROBADOS POR HACIENDA.-**

**Los excesos de adjudicación resultantes de la comprobación de valores, quedan sujetos al IMPUESTO DE TRASMISIONES PATRIMONIALES.**

**Cuando se cumplan los siguientes requisitos:**

* **Que el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios, exceda en más de 50% del valor que le correspondería en virtud de su título (Art. 56. 4 del reglamento).**
* **Que los valores declarados sean inferiores a los resultantes de la aplicación de las reglas del impuesto sobre el patrimonio.**

**IV. REPUDIACION Y RENUNCIA DE LA HERENCIA.**

**a) La renuncia pura y simple.**

**La sucesión se difiere a quien corresponda según el título sucesorio. Sin embargo, el Art. 28 de la ley y el 58 del reglamento, establecen unas reglas especiales:**

**-Renuncia pura y simple antes de prescribir la sucesión: el renunciante no tributa por ISD, sino que el pago corresponde a los nuevos sucesores.**

**-Renuncia pura y simple después de prescribir la sucesión: se considera una donación del renunciante a favor de los beneficiarios, por lo que renunciante no tributa por sucesiones, al haber prescrito el impuesto, pero el favorecido por la renuncia tributa por donaciones, considerándose transmitente al renunciante.**

**b) Renuncia a favor de persona determinada: implica siempre la tributación del renunciante por la transmisión mortis causae del causante. Además, en cuanto a la tributación del beneficiario, debemos distinguir los siguientes supuestos:**

**1. Renuncia por precio: tributa por TRANSMISIONES PATRIMONIALES.**

**2. Renuncia gratuita: se considera una donación del renunciante al favorecido.**

**V. LA ACUMULACIÓN DE DONACIONES.** [](http://www.google.es/imgres?q=acumuladores&hl=es&sa=X&rlz=1R2ADRA_esES456&biw=1366&bih=619&tbm=isch&prmd=imvns&tbnid=t5QtZpa7aj1ndM:&imgrefurl=http://www.silversanz.com/producto/professional-4-x-aa-2700mah&docid=YtQ92sdNUG_JLM&imgurl=http://www.silversanz.com/system/images/202/small/05706_301_404%20(1).jpg?1321364163&w=290&h=428&ei=nH0lT5jqAaiP0AWcrPTNCg&zoom=1)

**Con el objeto de evitar que se eluda la progresividad del impuesto fraccionado en el tiempo de las transmisiones, las donaciones y demás transmisiones equiparables que se otorguen entre 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 efectos de la liquidación del impuesto.**

**Así lo consagran los artículos 60 y 61 del REGLAMENTO**

**Artículo 60.** Acumulación de donaciones entre sí.

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.

Pero ojo, 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.

**Artículo 61.** Acumulación de donaciones a la herencia del donante.

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.

FIN

MOTRIL 24 de DICIEMBRE DE 2012

DEMETRIO DE FALERO

**COMO TRIBUTA EL IUS TRANSMISIONIS**

**DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Fecha de resolución:** 01/02/2006

Cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, su derecho, el "ius delationis", se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión a efectos del Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones.

1.- La primera, del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente.

2.- La segunda, de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia de su propio causante.

**BORRRAR DESPUES DE LEER**

ESTO ES EN DERECHO TRIBUTARIO.

PERO ¿ QUE OCURRE EN DERECHO CIVIL?

¿a quién sucede el transmisario en la herencia del primer causante?

¿ AL CAUSANTE O AL TRASMITENTE. ¿

1.- La generalidad de la doctrina entiende que el transmisario no sucede directamente al primer causante, pues ni éste pensó en él ni lo nombró en su testamento. Como dice Lacruz sólo a través de la herencia del transmitente, llega hasta la esfera jurídica del transmisario la sucesión del primer causante.

2.- Sin embargo Albaladejo y Jordano Fraga consideran que el transmisario sucede directamente al primer difunto, recta vía y no a través del transmitente, pues éste no le transmite la herencia del primer causante sino sólo el derecho a aceptarla o repudiarla.

++++++++++++++++++++++++++++++++++++++

**EJEMPLO**

Dos amigos son propietarios a partes iguales de un local cuyo valor es de 400.000 euros. El local se adjudica a uno de ellos, que deberá compensar a su amigo con 200.000 euros en metálico, otorgando la correspondiente escritura de disolución del condominio al efecto.

**SOLUCIÓN**

En esta operación se produce un exceso de adjudicación que debería tributar por constituir un concepto gravado en la modalidad de TPO. No obstante, al ser un bien de imposible o difícil división, sería de aplicación lo dispuesto por el artículo 1.062 del Código Civil. Como consecuencia de ello, el exceso de adjudicación que aquí se ha producido resulta de dar cumplimiento a lo dispuesto en el anterior artículo del Código Civil, por lo que no será sometido a gravamen por dicha modalidad. No obstante lo anterior, tributará por la modalidad de ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS AL 1 %, siendo la base imponible no 200.000 euros, sino 400.000 euros.

**EJEMPLO**

**TRIBUTACION DE LOS EXCESOS DE ADJUDICACION POR A.J.D.**

Según Consulta s la Junta de Andalucía, de fecha 09/05/2005 (formulada por la Oficina Liquidadora de Motril), y criterio también de la **Consulta 12/04:** En caso de disolución de comunidades sobre cosas indivisibles (que no hayan realizado actividades empresariales), con exceso de adjudicación con contraprestación en metálico, las liquidaciones procedentes son:

\* Una única liquidación de AJD por concepto de disolución de comunidad (no se practica también liquidacion de AJD por los excesos de adjudicación, entiende la Junta que sólo hay una convención).

\* Base imponible: El valor total de los bienes, con deducción de cargas, pero no las deudas.

\* Sujeto pasivo: el adquirente del bien (el adjudicatario).

Es decir, la Junta entiende que en cierto modo gravar por una parte el 100% del valor del piso por AJD por el acto de "disolución" y por otra parte, también por AJD el "exceso de adjudicación", sería una especie de doble imposición respecto de un acto único (el uno es consecuencia del otro).

Ahora bien, otro cantar sería cuando el exceso de adjudicación sobre cosa indivisible se produzca, no por la disolución de un proindiviso previo existente, sino por la adjudicación de la herencia (2 herederos y un único bien indivisible), en ese caso no existe un acto de disolución-adjudicación gravado por la modalidad de AJD (se sujeta al I. de Sucesiones), con lo cual el exceso de algún heredero sobre cosa indivisible tiene las puertas abiertas para constituir hecho imponible en la modalidad de AJD. Ya no hay esa especie de doble imposición por AJD de una misma operación ¿¿PENSAIS LO MISMO??.SALUDOS.

La DGT en consulta 10-10-00 ha señalado 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 ISyD.  Por lo tanto, el que la comunidad hereditaria subsista en el tiempo o bien se produzca su disolución no afecta a la liquidación tributaria.

Esta regla tiene su excepción en los excesos de adjudicación a que se refiere el art 27 L, si bien  no existen tales excesos de adjudicación en el supuesto comprendido en el art 1061 C.c. “cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”. Por ello, la DGT señala que los excesos de adjudicación declarados no quedan sujetos al ITPO cuando sean consecuencia necesaria de la naturaleza de los bienes incluidos en el proindiviso que se extingue, pero por el contrario deberán tributar cuando se hubiesen podido evitar realizando adjudicaciones diferentes.

El art 57 R regula el tratamiento tributario del pago de la legítima vidual con entrega de bienes en pleno dominio :

Cuando en virtud de los artículos 839 y 840 del C.c. 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, sin que haya lugar a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni 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.

En relación a un supuesto en que el cónyuge sobreviviente que recibe el usufructo vitalicio de determinados inmuebles, procede a su permuta con el heredero, a cambio de la plena propiedad de unos inmuebles comprendidos en la herencia, la DGT en consulta 29-3-01 ha señalado que no resulta correcto considerar que se han producido dos negocios jurídicos independientes – la sucesión y la permuta- y por lo tanto no pueden girarse dos liquidaciones separadas, sino que existe una sola causa de imposición que es la sucesión – sin perjuicio de que si existieran excesos de adjudicación se gire la liquidación procedente por el ITPyAJD-.

FIN , MOTRIL A 24 DE DICIEMBRE DE 2012