

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3203-18
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	17/12/2018
NORMATIVA	Ley 29/1987 arts. 9 y 24. RISD RD 1629/1991 art.47-3, 67 y 87
DESCRIPCION-HECHOS	La madre de los consultantes es la propietaria de una participación en una compañía mercantil que constituye una parte importante de su patrimonio familiar. Se plantea establecer en su testamento una cláusula que suspenda la toma de posesión del legado de estas participaciones hasta que los hijos tengan una edad avanzada y les permita decidir si, en ese momento, quieren aceptar dicho legado o quieren renunciar y que pase a sus nietos.
CUESTION-PLANTEADA	Tributación de la operación cuando fallezca la causante.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, dispone que:</p> <p>“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. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.</p> <p>(...)</p> <p>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”.</p> <p>Conforme al precepto transcrito, dado que el legado de las participaciones está sometido a condición suspensiva, el impuesto no se devengará con el fallecimiento de la causante, sino cuando se cumpla la condición suspensiva.</p> <p>En el mismo sentido se pronuncia el artículo 47.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD, que además añade que “se atenderá a ese momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen”.</p> <p>Ahora bien, en cuanto a las obligaciones formales y, en concreto, a la obligación de declarar, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 67 del RISD que determina lo siguiente sobre los plazos de presentación de documentos:</p> <p>“1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:</p> <p>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 aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.</p> <p>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”.</p> <p>(...)”.</p> <p>En el caso de autoliquidación, el artículo 87 del RISD dispone lo siguiente en su apartado 1:</p> <p>“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”.</p>

De acuerdo con estos últimos preceptos y dejando a salvo la posibilidad de que la Comunidad Autónoma en que la causante tenga su residencia haya aprobado normas propias de gestión conforme a las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas por el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre de 2009), el plazo para la presentación de la declaración del impuesto en el caso de adquisiciones "mortis causa" comenzará el día del fallecimiento del causante, y ello con independencia de que se haya devengado el impuesto o no.

Es decir, el fallecimiento de la causante determinará el comienzo del plazo de declaración o autoliquidación, mientras que el devengo del impuesto determinará el nacimiento de la obligación tributaria principal. En otras palabras, la presentación de la declaración deberá realizarse en general en el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que en general coincidirá con el fallecimiento del causante, pero que quedará diferido al momento en que se cumpla la condición o desaparezca la limitación si la efectividad de la adquisición se halla suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, como es el caso del legado en cuestión.

Una vez cumplida la condición suspensiva (que el menor de los cuatro hermanos cumpla la edad de 55 años, o en su defecto, la siguiente en edad cumpla la edad de 59 años) lo que tendrán que hacer los legatarios es una declaración o autoliquidación complementaria, para efectuar el pago correspondiente al legado. La base imponible a considerar en sus autoliquidaciones por parte de cada uno de los legatarios es el valor real correspondiente al elemento adquirido vía legado.

El artículo 9 de la LISD determina la base imponible del impuesto en las transmisiones "mortis causa" en los siguientes términos:

"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.

(...)"

Por lo tanto, en el caso del legado la base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada legatario, es decir, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

La base imponible a consignar en la declaración o autoliquidación complementaria será la correspondiente al legado, si bien el tipo efectivo de gravamen será el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del nuevo devengo a la base imponible total de la sucesión, es decir, a la suma de la herencia más el legado. Por tanto, la cuota tributaria correspondiente al legado será la resultante de aplicar a la base liquidable de la actual adquisición (el legado), el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones de la sucesión.

En cuanto al valor a consignar, será el valor neto de cada bien en el momento de su adquisición: los bienes adquiridos por la herencia, por su valor en el momento del fallecimiento de la causante, los bienes adquiridos por el legado, por su valor en el momento en que se cumpla la condición suspensiva.

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.