

Adquisición en caso de ejercicio de poder testatorio (13.03.2008)

Cuestión

Ganancias y pérdidas patrimoniales. En el caso de herencia con poder testatorio, la adquisición de los bienes y el devengo del Impuesto sobre Sucesiones se produce en el momento de ejercitar el poder, por lo que a efectos de ganancias y pérdidas patrimoniales se debe considerar la citada fecha como la de adquisición, así como valorarse los bienes correspondientes a la misma fecha.

Solución

En la Villa de Bilbao a 13 de marzo de 2008, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas en la reclamación económico administrativa nº 956/2007, promovida por Don XXX, contra Acuerdo de la Administración de Tributos Directos por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora presentó en 26 de junio de 2007 declaración por el concepto y ejercicio anteriormente señalados, en la que consignó una cantidad a devolver de 559,66 euros.

SEGUNDO.- La Administración de Tributos Directos practicó liquidación provisional en la que rectificó la declaración anteriormente citada, con un resultado final a ingresar de 1230,93 euros.

TERCERO.- Contra el citado acuerdo se promueve en 28 de noviembre de 2007 la presente reclamación económico administrativa, solicitando la parte actora la rectificación de la liquidación provisional practicada, aportando cuantos documentos estima pertinentes en defensa de su derecho.

CUARTO.- En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Este Tribunal Económico-administrativo Foral es competente para el conocimiento y la resolución en única instancia de la presente reclamación por aplicación de lo prevenido en los artículos 234 y 236 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil a tenor de lo preceptuado en los artículos 238 y 240 de la Norma Foral citada.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea en la reclamación que se contempla equivale a determinar si procede computar o no cuantía alguna por la transmisión de determinado inmueble, para el cálculo de la base liquidable del impuesto a cargo del recurrente.

TERCERO.- Del examen del expediente de gestión, se desprende que la parte actora, en el plazo habilitado al efecto, presentó declaración por el concepto y el ejercicio señalados, sin reflejar la alteración patrimonial producida en la transmisión de determinado inmueble, por lo que fue requerido por la Administración para que presentara la declaración de pérdidas y ganancias, practicando posteriormente la liquidación provisional en esta instancia impugnada, imputando una ganancia de patrimonio con período de generación superior a un año por importe de 10.160,50 euros, al considerar como valor de adquisición actualizado 61.441,48 euros y, 203.751,40 euros como valor de transmisión, correspondiendo al interesado un porcentaje de titularidad del 7,14 por 100, prestando el recurrente su disconformidad con la ganancia consignada ya que la venta se corresponde con el valor de la herencia.

CUARTO.- De la documentación obrante en actuaciones así como en esta Hacienda Foral se advierte que Don JYYY, padre del recurrente, falleció el día 29 de octubre de 1998, habiendo otorgado testamento en el confirió poder testatorio a favor de su esposa, e instituyó herederos, caso de no hacer uso del mismo, por partes iguales a sus siete hijos; en escritura pública de 16 de octubre de 2006, el reclamante junto con sus hermanos se adjudican la herencia de su padre, correspondiendo por comunicación foral a la viuda la mitad de los bienes, renunciando al usufructo, por lo que se adjudican la vivienda sita en la calle AAA, nº BBB de Santurtzi en pago de sus respectivos haberes: la viuda la participación indivisa de siete catorceavas partes, y cada uno de los hijos y herederos la participación indivisa de una catorceava parte, valorando el inmueble en 204.344,00 euros, inmueble que se transmite mediante escritura pública de compraventa de fecha 5 de diciembre de 2006 por un precio de 204.344,00 euros.

QUINTO.- A este respecto, es de señalar que la transmisión de un inmueble constituye, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente dando lugar a una variación en su valor, ganancia o pérdida patrimonial, conforme dispone el artículo 41.1 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre; el importe de dicha variación vendrá determinado por la diferencia entre su valor de adquisición y de transmisión, formados conforme determina el artículo 43 de la Norma Foral 10/1998, antes citada; por su parte, el artículo 44 del mismo texto normativo, señala que cuando la adquisición o la transmisión hubiese sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando como importe real de los valores respectivos aquellos que resultan de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y a su vez el artículo 45.1.ñ) relativo a la enajenación de bienes que han pertenecido a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio, dispone que en este caso, se tomará como valor de adquisición para calcular la ganancia o pérdida patrimonial el valor del elemento patrimonial en el momento en que se ejercite el poder testatorio respecto del bien de que se trate. En relación con el uso del poder testatorio, el artículo 41.3.b) de la referida Norma Foral 10/98, dispone que 'Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...) b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, incluso cuando la

transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario, o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente. A estos efectos son títulos sucesorios los previstos en el artículo 3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones'.

SEXTO.- Una vez cuantificada la variación patrimonial, ésta se integrará en la parte general o especial de la base imponible del Impuesto en función del período en que el inmueble haya permanecido en el patrimonio del contribuyente, concretándose su entrada en éste en la fecha de su adquisición. En caso de generarse una ganancia patrimonial, ésta podrá quedar no sujeta a gravamen por el transcurso del tiempo en función de lo estipulado en la disposición transitoria decimoprimera de la Norma del Impuesto, y así, estaría no sujeta aquella ganancia patrimonial que pudiera generarse por la transmisión de un inmueble que hubiese permanecido en el patrimonio del contribuyente por el transcurso de más de diez años entre su adquisición y el 31 de diciembre de 1996, por tanto, la concreción de la fecha de adquisición del inmueble es determinante a la hora de gravar la ganancia patrimonial que pudiera generarse con su transmisión. Igualmente, es preciso traer a colación el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, el cual establece que constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Entre otros son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: (...) 3º) Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten. Por su parte, el artículo 23.1 de la misma normativa prevé que 'En las herencias que se defieran por alkar-poderoso o poder testatorio, el impuesto se devengará cuando se haga uso del poder con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo'.

SÉPTIMO.- De todo lo expuesto se desprende que es en 16 de octubre de 2006, fecha en la que Doña ZZZ, haciendo uso del poder testatorio y comisario conferido por su finado esposo, dona a sus siete hijos 7/14 partes del referido inmueble, cuando éstos adquieren la propiedad por título sucesorio, por lo que es en ese momento cuando se produce el hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y se devenga el mismo. En consecuencia, la fecha de adquisición que debe considerarse para determinar la alteración patrimonial producida en la transmisión realizada en el ejercicio 2006, es en la que el comisario hace uso del poder testatorio, ya que es en dicha fecha cuando los herederos adquieren los bienes dejados por el causante. Por tanto, para determinar la alteración patrimonial producida en el ejercicio por la transmisión del inmueble se ha de considerar como valor de adquisición la valoración del inmueble en la fecha de adquisición, es decir, 204.344,00 euros, y como valor de enajenación 204.344,00 euros, cantidades imputables a la parte actora en un 7,14 por 100, dado su porcentaje de titularidad en el inmueble. Sin embargo, y dado que el recurrente ha incurrido en gastos, 28,54 euros por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos, y 592,60 euros por los servicios de determinada inmobiliaria, se produce una pérdida de patrimonio generada en un año por importe de 564,06 euros, accediéndose en consecuencia a la pretensión de la parte actora.

Por todo lo cual este Tribunal en Sesión celebrada en el día de hoy acuerda ESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, procediendo que por la

Oficina Gestora se anule la liquidación provisional practicada, girándose en su lugar la procedente en la que se compute una pérdida neta generada en menos de un año por la transmisión del inmueble por 564,06 euros, y se elimine la ganancia neta de patrimonio con más de un año de generación computada en la liquidación provisional en esta instancia impugnada, con reconocimiento en favor de la parte actora del derecho a la devolución de las cantidades ingresadas en exceso o a la cancelación del aval bancario en su caso.

Normativa

Artículo 41.1 de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas