

Ejercicio del poder testatorio. Donación con carga modal a título de pacto sucesorio (21.02.2003)

Cuestión

La consultante es comisaria foral de la herencia de su difunto esposo. Entre los bienes de la herencia, se encuentra una finca sita en Bizkaia, que, por consolidación de la comunicación foral de bienes, pertenece por mitades a la consultante y a la herencia de su esposo. La consultante se plantea realizar las siguientes operaciones: 1º) Ejercicio del poder testatorio a los efectos de instituir herederos de la parte correspondiente a su difunto esposo de la finca mencionada a sus tres únicos hijos, por terceras e iguales partes. 2º) Proceder a la disolución de la sociedad conyugal resultante de la consolidación de la comunicación foral de bienes, adjudicándose ella la plena propiedad de la finca descrita, compensando a sus hijos en metálico de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.062 del Código Civil. 3º) Proceder a donar a dos de sus hijos, a título de pacto sucesorio con eficacia de presente, y con la carga modal de compensar en metálico cada uno de ellos a sus dos hermanos con la parte de valor que les correspondería a cada uno por el tercio que les correspondería, una de las fincas resultantes de la reparcelación urbanística a que se somete la finca mencionada con anterioridad. 1. ¿Qué régimen tributario es el aplicable en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con el ejercicio del poder testatorio? 2. ¿Cuál es el tratamiento fiscal de las donaciones con carga modal a título de pacto sucesorio con eficacia de presente, anteriormente descrita?

Solución

1º) Respecto a la primera cuestión planteada, de aplicación el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, que establece lo siguiente: "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: 1º) La donación mortis causa. 2º) Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia. 3º) Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten. 4º) La designación de sucesor en capitulaciones matrimoniales." En este sentido, el artículo 5.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, establece que: "Quedarán exentas: 1. las adquisiciones hereditarias subsiguientes al fallecimiento del cónyuge, de un ascendiente o descendiente en línea recta por consanguinidad, o de un adoptante o adoptado del sujeto pasivo." Por su parte, el artículo 23.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado

mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, establece 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." Y el artículo 77.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por medio de Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, establece que: "el comisario, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que se haga uso parcial o total del poder testatorio con carácter irrevocable o se produzca alguna de las demás causas de extinción del mismo, deberá comunicar tales extremos y presentar ante la Administración tributaria la documentación acreditativa de dicha utilización o justificar de otro modo su extinción. En particular, la citada comunicación deberá expresar, en todo caso, la identificación de los concretos bienes y derechos sobre los que se ha ejercitado el poder testatorio o que se hayan visto afectados por las demás causas de extinción del mismo, así como la identidad de los causahabientes a los que hayan sido adjudicados, y la fecha en la que se ha producido el devengo del Impuesto correspondiente a las citadas adquisiciones hereditarias."

De conformidad con los preceptos transcritos, en el ejercicio del poder testatorio por parte de la consultante se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente, generándose la obligación de declaración por parte de los hijos de la consultante, beneficiarios de la herencia, y la obligación de la consultante de comunicar a la Hacienda Foral de Bizkaia el ejercicio del poder de conformidad con el precepto transcrito. No obstante, no se genera obligación de ingreso en la Hacienda Foral de Bizkaia de cantidad alguna en la medida en que las adquisiciones están exentas por el grado de parentesco existente entre causante y causahabientes.

2º) En referencia a la segunda de las cuestiones planteadas, de aplicación el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, que establece lo siguiente: "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: 1º) La donación mortis causa. 2º) Los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia. 3º) Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten. 4º) La designación de sucesor en capitulaciones matrimoniales." En este sentido, el artículo 5.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, establece que: "Quedarán exentas: 1. las adquisiciones hereditarias subsiguientes al fallecimiento del cónyuge, de un ascendiente o descendiente en línea recta por consanguinidad, o de un adoptante o adoptado del sujeto pasivo." Por su parte, el artículo 23.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, establece que: "En el supuesto de pacto sucesorio con eficacia de presente, se devengará el impuesto en

vida del instituyente, cuando tenga lugar la transmisión." Y por último, el artículo 81.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, dispone que: "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."

De conformidad con los preceptos transcritos, en las donaciones con carga modal a título de pacto sucesorio con eficacia de presente descritas, los hijos que reciben los inmuebles adquieren por título sucesorio la propiedad de los mismos, teniendo la consideración de hecho imponible gravado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la parte correspondiente al valor de los bienes recibidos que exceda del valor de las cargas modales impuestas, estando exentas esas adquisiciones por razón de parentesco. Por su parte, los hijos que perciben la compensación en metálico están recibiendo una adquisición hereditaria de su madre, exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por razón de parentesco. Y en lo que hace a la compensación que pagan los hijos que reciben las fincas a sus hermanos, estamos ante adquisiciones onerosas de esa parte de las fincas, que tributan en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al tipo de gravamen del 6 por 100, siendo sujetos pasivos del Impuesto los hijos que reciben las fincas. La base imponible para cada uno de ellos estará constituida por el valor correspondiente a dos tercios de las fincas recibidas, que es la parte en que compensan en metálico a sus hermanos.

Normativa

Art. 3.1, 5.1 y 23.1 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989.

Arts. 77.4 y 81.1 del Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio.