

Ejercicio de poder testatorio y donación. Tratamiento fiscal (28.07.2005)

Cuestión

La consultante es comisaria foral de la herencia de su difunto esposo. Entre los bienes de la comunidad de bienes constituida como consecuencia de la disolución del matrimonio y consolidación de la comunicación foral, se encuentra un inmueble sito en el término municipal de Barakaldo, previamente adquirido por la consultante a título sucesorio. En la actualidad, ésta tiene intención de realizar las siguientes operaciones: 1º) Proceder a la disolución de la comunidad postconyugal resultante de la consolidación de la comunicación foral de bienes, adjudicándose la mitad del inmueble y dejando la otra mitad en la sucesión de su esposo. 2º) Ejercitar el poder testatorio a los efectos de adjudicar a una de sus hijas la parte del inmueble dejada en la herencia; y 3º) Donar a la misma hija la otra parte del inmueble atribuida a la consultante a la disolución de la comunicación foral. Desea conocer las consecuencias fiscales de estas operaciones. Fundamentalmente, el tratamiento fiscal de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la donación.

Solución

Respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, de aplicación la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), cuyo artículo 41.2.b) dispone que: “Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: (...) b) En la disolución de la sociedad de gananciales, en la disolución de la comunicación foral de bienes o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación, así como en la extinción del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, cuando hayan pactado como régimen económico patrimonial cualquiera de los anteriores. (...) Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos”. De conformidad con el precepto transcrito, en la disolución de la comunicación foral de bienes a que se refiere el escrito de consulta se estima que no se produce alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, sin que esta operación pueda dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes y derechos recibidos. Consecuentemente, la parte de la propiedad del inmueble adjudicada a la consultante conservará para ella la fecha y el valor de adquisición originales, es decir, los correspondientes al momento en que el inmueble fue adquirido por vía hereditaria. En este sentido, el artículo 609 del Código Civil señala que: “La propiedad se adquiere por ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción”. Igualmente, el Código Civil fija en el fallecimiento del causante el momento en que se produce la

adquisición por los herederos de los derechos y obligaciones pertenecientes aquél, de conformidad con lo previsto en sus artículos 657, 661 y 989, por lo que cabe concluir que la adquisición por la consultante del 50% del inmueble a ella atribuido se debe entender producida a la fecha del fallecimiento del causante del cual lo heredó (1963, según los términos del escrito). En lo que afecta al valor de adquisición de este 50 por 100, a efectos del cálculo de las variaciones patrimoniales que puedan darse con motivo de su transmisión posterior, deben tenerse en cuenta los artículos 43 y 44 de la NFIRPF. Así, el artículo 43 de la NFIRPF dispone que: “1. El valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima. 2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente atendiendo, principalmente, a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y de la estimada para el ejercicio de su transmisión. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera: a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho. b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan. 3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 anterior en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”. Por su parte, el artículo 44 de la NFIRPF indica 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”. Por ello, en el supuesto de transmisión lucrativa de su participación en el inmueble, la consultante deberá cuantificar la variación patrimonial obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del mismo, siendo ambos los que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y teniendo presente que el valor de adquisición será el que se hubiera determinado de conformidad con las citadas normas a la fecha del fallecimiento del causante. La fecha de adquisición a considerar será igualmente la del fallecimiento del causante del cual se adquirió el bien. Todo ello, sin perjuicio de la existencia de gastos y tributos inherentes a la adquisición que deban tomarse en cuenta. Por último, en relación con la transmisión de este 50 por 100 del inmueble, atribuido a la consultante en la liquidación de la sociedad conyugal, al tratarse de un elemento patrimonial adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, resultará de aplicación la Disposición Transitoria Undécima de la NFIRPF, en virtud de la cual: “Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31

de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del número 2 de la disposición transitoria séptima de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. La Norma Foral 7/1991, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su Disposición Transitoria Séptima 2 establecía que: “(...) 2. Elementos patrimoniales transmitidos a partir del 1 de enero de 1997. (...) 2.ª) En el caso de incrementos de patrimonio irregulares, su importe se reducirá de la siguiente manera: a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. En el caso de derechos de suscripción, se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de inversión inmobiliaria, el incremento patrimonial se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos. (...) e) Estarán no sujetos los incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales que, a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en las letras b), c) y d) anteriores, tuviesen un período de permanencia tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente. (...) 4.ª) Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en las reglas 2.ª) y 3.ª) anteriores”. Consecuentemente, para la consultante, la transmisión lucrativa del 50 por 100 del inmueble, adjudicado en la liquidación de la sociedad conyugal, estará no sujeta al IRPF, por tener un período de permanencia, computado hasta el 31 de diciembre de 1996, superior a 10 años (entendiendo que sobre el mismo no se han efectuado mejoras que puedan desvirtuar esta conclusión) . En relación con el ejercicio del poder testatorio para adjudicar a una hija la parte del inmueble dejada en la herencia del esposo, resultará de aplicación el artículo 41.3.b) de la NFIRPF, en virtud del cual: “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”. Por lo que se entiende que no existe ganancia o pérdida patrimonial como consecuencia de la transmisión lucrativa del 50 por 100 del inmueble dejado en la herencia mediante el ejercicio del poder testatorio por parte de la consultante, toda vez que se trata de un supuesto de lo que se conoce como la “plusvalía

del muerto”, no gravada en el IRPF. Por último, en lo que afecta a la tributación de la hija que recibe el inmueble, el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (NFISD), aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, 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. (...)”. Si bien, el artículo 5.1 de la misma NFISD, 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. (...) 3. Las adquisiciones a título gratuito e “inter vivos” cuando el transmitente sea el cónyuge o la pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hechos constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, un ascendiente o descendiente en línea recta por consanguinidad, o un adoptante o adoptado del adquirente. (...)”. Por su parte, el artículo 23.1 de la misma NFISD 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”. A estos efectos, el artículo 77.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por medio de Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio, indica que: “Así mismo, 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 la operación que se pretende llevar a cabo se producirá el devengo de dos hechos imposables del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la hija beneficiaria, quien tendrá que presentar las oportunas declaraciones, sin perjuicio de la obligación de la consultante de comunicar a la Hacienda Foral de Bizkaia el ejercicio del poder de conformidad con lo establecido en el artículo 77 del RISD. Todo ello, claro está, sin que nada obste a la aplicación de las exenciones por parentesco reguladas en el artículo 5 de la NFISD, arriba transcritas, en función del grado de parentesco existente entre causante y causahabiente, y entre donante y la donataria.

Normativa

Arts. 41, 43, 44 y Disposición Transitoria Undécima de la Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre.

Arts. 3.1, 5 y 23.1 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio.

Art. 77.4 del Decreto Foral 107/2001, de 5 de junio.

Arts. 609, 657, 661 y 989 del Código Civil.