

TRIBUTACION

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES
Y DONACIONES**

N.º 192

Trabajo efectuado por:

**PABLO MAYORAL HERNANDEZ
MERCEDES ARIAS HORAS
BEGOÑA DE LA MANO DOMINGUEZ**

Inspectores de Finanzas del Estado

Sumario:

1. Operaciones previas a la determinación de la Base Imponible.
 - 1.1. Determinación de herederos.
 - 1.2. Disolución de la Sociedad de gananciales.
 - 1.3. Inventarios y avalúo de los bienes que componen la herencia.
2. Determinación de la base imponible de cada sujeto pasivo.
3. Liquidación.



TRIBUTACION	IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	N.º 192
		Enunciado

El día 3 de enero de 1990 fallece en Madrid don Alejandro, en estado de casado con doña María. El matrimonio se había contraído bajo el régimen de la sociedad legal de gananciales y del mismo habían nacido tres hijos, A, B y C, los tres mayores de 21 años y con patrimonio propio inferior a 54 millones de pesetas. Don Alejandro había otorgado testamento disponiendo de sus bienes de la siguiente manera:

- Lega a su esposa doña María el pleno dominio de la vivienda en Madrid en la que el matrimonio tenía su domicilio habitual y mil acciones de la Compañía Eléctrica "H". Con independencia de ello, la instituye heredera en los bienes que pudieran corresponder al testador por su participación en los gananciales del matrimonio. En la disposición a favor de doña María se entenderá incluida la cuota usufructuaria que en otro caso le correspondería.
- Lega a su hijo A, el pleno dominio del cuadro que 40 años antes, encontrándose en estado de soltero, había adquirido y que se atribuye al pintor Velázquez.
- Lega a su hijo B, el pleno dominio de la explotación agrícola que posee en la provincia de Valladolid.
- Lega a su hijo C, el pleno dominio de dos viviendas que poseía en Barcelona y dos mil acciones del Banco "O".
- En el resto de sus bienes instituye herederos a sus tres hijos por partes iguales.

El día 4 de abril la esposa y los tres hijos comparecen ante Notario para otorgar el correspondiente documento de manifestación de la herencia del causante y de división y adjudicación de los bienes del matrimonio y de la herencia. En el documento figuran, en resumen, las siguientes operaciones:

I. INVENTARIO**1. Bienes propios del causante**

1.º Vivienda en Madrid, donde el matrimonio tenía su domicilio. Valor	25.000.000 ptas.
2.º Dos viviendas en la Ciudad de Barcelona. Valor de las dos	25.000.000 ptas.
3.º Cuadro, atribuido a Velázquez. Valor	50.000.000 ptas.
4.º Explotación agrícola en la provincia de Valladolid	50.000.000 ptas.
5.º Cinco mil acciones de la Compañía Eléctrica "H". Valor, a 4 mil pesetas cada acción	20.000.000 ptas.
6.º Cinco mil acciones del Banco "O". Valor, a 7 mil pesetas acción	35.000.000 ptas.

2. Bienes gananciales

7.º Cincuenta mil Bonos del Tesoro de 1.000 pesetas cada uno, Valor	50.000.000 ptas.
--	------------------

II. DIVISION

En el documento los interesados declaran que corresponden a la viuda, en concepto de gananciales, la mitad de los bonos del Tesoro inventariados al n.º 7.º por importe de 25 millones de pesetas. La herencia está constituida por la otra mitad de estos Bonos y los bienes inventariados como propios del causante a los núms. 1.º a 6.º por valor de 230 millones de pesetas. Respetando las atribuciones realizadas directamente por el causante en su testamento, resultan no adjudicados por el mismo cuatro mil acciones de la Compañía Eléctrica "H", por valor de 16.000.000 de pesetas y tres mil acciones del Banco "O", por valor de 21 millones de pesetas, que corresponderán a los tres hijos por partes iguales, es decir 12.333.333 pesetas a cada uno.

III. ADJUDICACIONES

La viuda doña María tiene que percibir:

- En pago de gananciales, la cantidad de 25 millones de pesetas y se le adjudica la mitad de los Bonos del Tesoro inventariados al n.º 7.º por este valor.
- Por sus derechos en la sucesión, la cantidad de 54 millones de pesetas y se le adjudica, la vivienda en Madrid por su valor de 25 millones, mil acciones de la Compañía Eléctrica "H", por el valor de 4 millones y la otra mitad de los Bonos del Tesoro, por su valor de 25 millones.
- El hijo A tiene que percibir el cuadro atribuido a Velázquez por valor de 50 millones y la tercera parte de las acciones no atribuidas por el causante, cuyo valor se eleva a 12.333.333 pesetas. Acepta el legado del cuadro que se le adjudica y renuncia pura, simple y gratuitamente a su parte en las acciones no atribuidas por el causante.
- El hijo B tiene que percibir la explotación agrícola en Valladolid por valor de 50 millones y la tercera parte de las acciones no atribuidas por el causante, cuyo valor se eleva a 12.333.333 pesetas. Acepta el legado de la explotación que se le adjudica, y renuncia a todas las acciones que le pudieran corresponder en favor de su hermano C.
- El hijo C tiene que percibir las dos viviendas situadas en Barcelona por valor de 25 millones de pesetas, más su participación en las acciones no adjudicadas en el testamento por el mismo valor de 12.333.333 pesetas. Se le adjudican las dos viviendas citadas y, como consecuencia de las renunciaciones de sus hermanos, la totalidad del resto de las acciones no adjudicadas a su madre.

El documento otorgado se presenta en plazo para su liquidación por la Administración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La oficina tramita el correspondiente expediente de comprobación de valores del que resulta la no existencia de bienes adiccionales al amparo del artículo 11 de la Ley del Impuesto y la conformidad a los valores declarados con excepción del fijado para el cuadro atribuido a Velázquez para el que un dictamen pericial correctamente practicado arroja un valor de 100 millones de pesetas. No existen cargas, deudas o gastos deducibles.

SE PIDE:

Practicar las liquidaciones que se estimen procedentes como consecuencia de los antecedentes que han quedado expuestos, tanto por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

TRIBUTACION	IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	N.º 192
		Solución

Para proceder a practicar la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, seguiremos los siguientes pasos:

1. Operaciones previas a la determinación de la Base imponible:
 - 1.1. Determinación de herederos.
 - 1.2. Disolución de la sociedad de gananciales.
 - 1.3. Inventarios y avalúo de los bienes que componen la herencia.
2. Determinación de la Base imponible de cada sujeto pasivo.
3. Liquidación.

1. Operaciones previas a la determinación de la Base imponible

1.1. Determinación de herederos

Nuestro Derecho permite disponer de los bienes para después de la muerte mediante testamento, pero respetando las legítimas reguladas en los artículos 806 y ss. del Código Civil. En este supuesto son de 2/3 partes del haber hereditario a favor de los hijos (art. 808 C.c.) y el usufructo del tercio destinado a mejora, a favor de la viuda (art. 834 Cc.).

En este supuesto, D. Alejandro había otorgado testamento, por lo tanto, las disposiciones contenidas en el mismo constituyen la "Ley reguladora" de la sucesión. Dicho testamento respeta el sistema de legítimas antes mencionado, así, las adjudicaciones realizadas por el testador, las tomaremos a efectos fiscales.

Conforme al testamento son herederos, y por lo tanto, sujetos pasivos del impuesto (art. 5 a) L. 29/87): Doña María; el hijo A; hijo B e hijo C.

1.2. Disolución de la sociedad de gananciales

Dado que D. Alejandro estaba casado, su muerte ocasiona la disolución de la sociedad de gananciales, hemos de practicar la liquidación de la sociedad ya que sólo formarán parte del caudal hereditario los bienes privativos más la mitad de los gananciales, (la otra mitad pertenece a la viuda).

Según figura en el enunciado, los únicos bienes gananciales son:

50.000 Bonos del Tesoro de 1.000 ptas. cada uno:

Valor 50.000.000 ptas.

De los cuales 25.000.000 se integrarán en la masa hereditaria, los otros 25.000.000 corresponden a la viuda y no se integran en la herencia.

1.3. Inventarios y avalúo de los bienes que componen la herencia

El valor neto de cada adquisición individual hay que obtenerlo a partir de la masa hereditaria total que, a efectos fiscales, pertenecía al causante. A los bienes declarados por los interesados, pueden adicionarse otros en los que concurran las circunstancias reguladas en el artículo 11 L. En el supuesto no existe ningún bien adicionable, por ello tomaremos los bienes declarados, a los que sumaremos el ajuar doméstico.

El artículo 15 L. establece que "el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará conforme a las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, a menos que se pruebe fehacientemente su inexistencia o que su valor sea inferior al que resulta de la aplicación de las mismas".

Para el cómputo del ajuar en función de porcentajes hay que partir del valor comprobado de los demás bienes, y no del declarado por los interesados.

El cuadro atribuido a Velázquez tiene un valor comprobado de 100.000.000, mientras que su valor declarado es de 50.000.000, prevalece el valor comprobado puesto que es mayor al declarado (art. 18.2 L.).

En relación con el cuadro, también hemos de tener en cuenta lo establecido en el artículo 11 j) de la O.M. 14-1-78 R.I.E.P.P.F. en cuanto al cómputo del ajuar, su valor se estima en el 3% de la parte de patrimonio comprendida entre cero y veinte millones; y el 5% en lo que exceda de 20.000.000 ptas., dispone además el precepto: "se incluirá en ambos casos dentro del ajuar las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones en cuanto su valor unitario no exceda de 250.000 ptas., quedando excluidos, en su caso, el exceso sobre dicho importe, que se incluirá en el resto del patrimonio".

Así, del valor comprobado del Cuadro: 100.000.000 pesetas, 250.000 pesetas están incluidas en el ajuar y en el resto del patrimonio, figurará por 99.750.000 ptas, a efectos del cálculo de los porcentajes.

– Valoración de los bienes a efectos del cálculo del ajuar:

Mitad de gananciales	25.000.000
Vivienda en Madrid	25.000.000
Dos viviendas en Barcelona	25.000.000
Cuadro atribuido a Velázquez	99.750.000
Explotación agrícola de Valladolid	50.000.000
5.000 Acciones de "H" a 4.000 ptas./acción	20.000.000
5.000 Acciones del Banco "O" a 7.000 ptas./acción	35.000.000
TOTAL	<u>279.750.000</u>
AJUAR	13.587.500
3% s/20.000.000 =	600.000
5% s/259.750.000 =	12.987.500
	<u>13.587.500</u>

– Inventarios de bienes y valoración de la masa hereditaria:

Mitad de gananciales	25.000.000
Vivienda en Madrid	25.000.000
Viviendas en Barcelona	25.000.000
Cuadro Velázquez	100.000.000
Explotación agrícola de Valladolid	50.000.000
Acciones de "H"	20.000.000
Acciones del Banco "O"	35.000.000
Ajuar	13.587.500
TOTAL MASA HEREDITARIA	<u>293.587.500</u>

2. Determinación de la base imponible de cada sujeto pasivo

El artículo 9 a) L. 29/87 establece que constituye la base imponible en las transmisiones "mortis causa" el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles, referidos, claro está, a cada uno de los sujetos pasivos.

En este supuesto no existen cargas o deudas deducibles por lo que ya estamos en condiciones de determinar la base imponible que corresponde a cada heredero, teniendo en cuenta el principio de "igualdad en la partición", recogido en el artículo 27.1 de la Ley: "... cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión ..., y en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos".

También hemos de tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo 27: "si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores ..., fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes".

Los bienes adjudicados por el testador son:

Vivienda de Madrid	esposa
Mitad de gananciales de la herencia	esposa
Dos viviendas en Barcelona	hijo C
Cuadro de Velázquez	hijo A
Explotación agrícola de Valladolid	hijo B
1.000 acc. compañía "H"	esposa

El resto de los bienes se atribuye a los hijos por partes iguales.

Resultan no adjudicados:

4.000 acciones compañía "H" a 4.000 ptas./acción	16.000.000
5.000 acciones Banco "O" a 7.000 ptas./acción	35.000.000
Ajuar	13.587.500
TOTAL no adjudicado	<u>64.587.500</u>

De los bienes no adjudicados, a cada hijo le corresponden:

$$\frac{64.587.500}{3} = 21.529.167$$

NOTA: Obsérvese que esta cantidad no coincide con la que da el enunciado del supuesto, debido a que en él no se computó 2.000 acciones del Banco "O" por valor de 14.000.000 ptas. ni el importe del ajuar.

a) *Base imponible de Doña María.*

Vivienda en Madrid	25.000.000
1/2 gananciales de la herencia	25.000.000
1.000 acciones compañía "H" a 4.000 ptas./acc.	4.000.000
BASE IMPONIBLE	<u>54.000.000</u>

b) *Base imponible del hijo "A".*

Al hijo A, el testador le adjudica el cuadro de Velázquez, cuyo valor comprobado es de 100.000.000 ptas., por aplicación del artículo 27.2 L. antes transcrito, el aumento de valor resultante de la comprobación (50.000.000 ptas) le afecta sólo a él.

Además, le corresponde una tercera parte de los bienes no adjudicados: 21.529.167 pesetas, respecto de las cuales, renuncia pura, simple y gratuitamente, con lo que ese tercio, acrecerá a los otros dos coherederos por mitades.

Las consecuencias fiscales de la renuncia a la herencia están reguladas en el artículo 28 L., cuyo párrafo 1 establece: "En la renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legados, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente ...".

Por lo tanto, la base imponible del hijo "A" es:

Cuadro atribuido a Velázquez	100.000.000
------------------------------------	-------------

La parte repudiada: 21.529.167 se integrará en la base imponible de cada hermano por importe de:

$$\frac{21.529.167}{2} = 10.764.583$$

c) *Base imponible del hijo "B".*

Explotación agrícola de Valladolid	50.000.000
Tercio no adjudicado	21.529.167
Mitad del tercio repudiado por A	10.764.583
	<hr/>
TOTAL BASE IMPONIBLE	<u>82.293.750</u>

El hijo B renuncia a una parte de la herencia en favor de su hermano C, los efectos de esta renuncia difieren de la del caso anterior. El apartado 2 del artículo 28 L. establece que "en los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte repudiada".

En consecuencia, a B se le liquidará sobre la base imponible antes determinada, y el importe de la parte repudiada (21.529.167 + 10.764.583) constituye una donación a favor de C.

d) *Base imponible del hijo "C".*

Dos viviendas en Barcelona	25.000.000
Tercio no adjudicado	21.529.167
Mitad del tercio procedente de la renuncia de A	10.764.583
	<hr/>
TOTAL BASE IMPONIBLE SUCESION	<u>57.293.750</u>

Por lo que respecta a la donación, la base imponible es la parte renunciada por B: 32.293.750.

3. Liquidación

La Ley distingue entre base imponible y base liquidable para las adquisiciones "mortis causa" mediante la aplicación a la base imponible de unas reducciones personales que tienen en cuenta el parentesco con el causante y, tratándose de descendientes, la edad de estos.

A la base liquidable, se le aplicará la tarifa del impuesto obteniéndose así la cuota íntegra de cada causahabiente. La cuota tributaria se obtiene aplicando sobre la cuota íntegra el coeficiente multiplicador que corresponda de los establecidos en el artículo 22 L. Estos coeficientes tienen en cuenta el Grupo en el que está incluido el adquirente, por su parentesco con el causante (art. 20 L.) y, en su caso, el patrimonio preexistente del adquirente.

Para las liquidaciones de 1990, hay que recordar que los artículos 20, 21 y 22 L. han sido modificados por el R.D. Ley de 29 de diciembre de 1989.

a) *Doña María.*

Por su inclusión en el Grupo II de los que figuran en el artículo 20 de la Ley (cónyuge), le corresponde en el año 1990, según el R.D.L. 29-12-89, una reducción en la B.I. de 2.163.000 ptas.

Base imponible	54.000.000
Reducción	(2.163.000)
	<hr/>
BASE LIQUIDABLE	<u>51.837.000</u>
Tarifa	
32.445.000	Cuota 5.423.723
Resto 19.392.000	al 25,5% 4.944.960
	<hr/>
CUOTA INTEGRAL	<u>10.368.683</u>

El artículo 22.4 L. establece que en el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

El supuesto no nos proporciona información sobre el patrimonio de la viuda, pero suponemos que no tiene bienes privativos y, por lo tanto, estaría integrado tan sólo por los 25.000.000 que percibe como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales.

Por aplicación del artículo 22.1, en la redacción dada por el R.D. Ley de 29 de diciembre de 1989, le corresponde aplicar el coeficiente multiplicador 1 (Grupo II con patrimonio preexistente inferior a 54.000.000), así la cuota íntegra coincide con la cuota tributaria a ingresar.

b) Hijo A.

Base imponible	100.000.000
Reducción	(2.163.000)
BASE LIQUIDABLE	<u>97.837.000</u>

Está incluido en el mismo Grupo II que la viuda, y su patrimonio preexistente es inferior a 54.000.000 pesetas, por lo que la reducción en la Base imponible es por igual cuantía y el coeficiente multiplicador también es 1, así la cuota íntegra coincide con la cuota a ingresar.

Tarifa			
	54.075.000	Cuota	10.939.373
Resto	43.762.000	al 29,75%	13.019.195
		CUOTA INTEGRAL	<u>23.958.568</u>

c) Hijo B.

Las circunstancias que concurren en B, son idénticas a las de A (Grupo II y patrimonio inferior a 54.000.000), por lo que le es aplicable la misma reducción en la Base imponible y el mismo coeficiente multiplicador.

Base imponible	82.293.750
Reducción	(2.163.000)
	<u>80.130.750</u>

Tarifa			
	54.075.000	Cuota	10.939.373
Resto	26.055.750	al 29,75%	7.751.585
			<hr/>
	CUOTA INTEGRAL	<u><u>18.690.958</u></u>

d) Hijo C.

– Por la sucesión.

Al igual que sus hermanos, está incluido en el Grupo II y tiene un patrimonio inferior a 54.000.000 ptas., se le aplicará la misma reducción e idéntico coeficiente.

Base imponible	57.293.750
Reducción	(2.163.000)
	<hr/>
BASE LIQUIDABLE	<u><u>55.130.750</u></u>

Tarifa			
	54.075.000	Cuota	10.939.373
Resto	1.055.750	al 29,75%	314.085
			<hr/>
	CUOTA INTEGRAL	<u><u>11.253.458</u></u>

– Por la donación (renuncia a favor de B).

En las adquisiciones por donación, según se desprende del artículo 20.1 Ley, no hay reducciones en la Base imponible, por lo que ésta coincide con la liquidable.

Base imponible	32.293.750
----------------------	------------

Tarifa

	21.630.000	Cuota	3.125.535
Resto	10.663.750	al 21,25%	2.266.046
			<hr/>
		CUOTA INTEGRAL	<u>5.391.581</u>

Según el enunciado del supuesto, el patrimonio preexistente es inferior a 54.000.000, no obstante, ha recibido "mortis causa" 57.293.750, por ello, a efectos de la aplicación del coeficiente multiplicador, estará incluido en el Grupo II con patrimonio preexistente comprendido entre 54 y 270 millones, a los que se le aplica un coeficiente de 1,05.

	Cuota íntegra	5.391.581
	Coeficiente	x 1,05
		<hr/>
	CUOTA A INGRESAR	<u>5.661.160</u>