

# IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (CASO PRÁCTICO)

**Óscar Alcalde Barrero**

*Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid*

**Ramón Chaler Irazo**

*Abogado*

---

## EXTRACTO

A continuación proponemos un caso práctico de liquidación, tanto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo también en cuenta los efectos de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 a través de la nueva disposición adicional segunda de la Ley ISD, redactada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que materializan la adecuación de nuestra normativa a las obligaciones comunitarias en materia de residencia.

**Palabras claves:** ISD, ITP y AJD y caso práctico.

---

## ENUNCIADO

**PRIMERO:** Don Patricio Calamardo, viudo, falleció el 1 de enero de 2014 en Madrid, lugar de su residencia habitual desde 1985.

El causante había otorgado testamento abierto mediante escritura pública de fecha 2 de marzo de 2011, en el cual, entre otras, se consignan las siguientes cláusulas:

- Lega, con cargo al tercio de libre disposición, a su hermano Andrés Calamardo, de 70 años de edad en la fecha del fallecimiento, residente en Londres desde el año 2012, la cantidad de 500.000 euros libres de impuestos.
- Y en el remanente de su herencia:
  - A su hijo Juan Calamardo, de 45 años en la fecha del fallecimiento y residente en Madrid desde el año 2010, le instituye heredero en 1/3 de la herencia.
  - A su hijo Francisco Calamardo, de 42 años de edad en la fecha del fallecimiento y residente en México desde el año 2013, le instituye heredero en 1/3 de la herencia.
  - Por la otra tercera parte instituye sustitución fideicomisaria en favor de su nieta Cristina de 21 años en la fecha del fallecimiento, hija de Antonio Calamardo, de 40 años de edad en la fecha del fallecimiento, a quien nombra heredero fiduciario con facultad de uso y disfrute de los bienes pero no de disposición (Antonio y Cristina residen en Barcelona desde el año 2012).

**SEGUNDO:** Los bienes y derechos del causante valorados conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) (valor real, que económicamente coincide con el valor de mercado) a la fecha del devengo del impuesto sucesorio son los siguientes:

N.º	Bienes y derechos	Valor
1.	Vivienda habitual en Madrid .....	500.000 €
2.	Local comercial en Barcelona .....	300.000 €
3.	Cuentas bancarias .....	800.000 €
4.	1.000 acciones de la entidad Esponja, SA. .... Nota: representan el 50 % del capital social; el otro 50 % es titular su hermano Andrés Calamardo.	1.000.000 €
		.../...

N.º	Bienes y derechos	Valor
.../...		
5.	500 participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL ..... Nota: representan el 50 % del capital social; el otro 50 % es titular su hermano Andrés Calamardo.	800.000 €
Total .....		3.400.000 €

**TERCERO:** Datos adicionales.

- a) Don Patricio había realizado una donación colacionable de 600.000 euros a su hijo Juan Calamardo mediante escritura pública de fecha 2 de enero de 2009. La donación fue autoliquidada correctamente.
- b) La cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2013 del causante resulta a ingresar por importe de 7.000 euros, siendo satisfecha por los herederos en periodo voluntario de pago antes de liquidar el impuesto sucesorio y los gastos de entierro y funeral según la factura expedida el día siguiente al fallecimiento a nombre de Juan Calamardo ascienden a 3.000 euros.
- c) Don Patricio percibió en 2013 como únicos rendimientos del trabajo y de actividades económicas unos ingresos de 40.000 euros como remuneración por su cargo de gerente en la entidad Esponja, SA, de la cual es también administrador único.
- d) La entidad Esponja, SA se dedica a la fabricación y comercialización de esponjas de baño. El porcentaje de afectación derivado de la aplicación de la regla del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad) es del 80 %.
- e) La entidad El Paraíso, SL tiene como activo principal (representa el 90 % del activo, el resto es dinerario) una finca de recreo sita en Gandía (Valencia), valorada en 1.560.000 euros (en balance figura como valor contable 800.000 €) destinada a vivienda donde veraneaban el causante y sus familiares.
- f) El patrimonio preexistente de todos los causahabientes a la fecha del devengo del impuesto sucesorio valorado según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior a 400.000 euros, salvo el caso de Andrés Calamardo que asciende a 2.000.000 de euros.

**CUARTO:** Una vez realizada la aceptación y la partición de la herencia, mediante escritura pública de fecha 26 de mayo de 2014 don Francisco Calamardo, adjudicatario de las 500 participaciones de la entidad El Paraíso, SL, transmite las mismas mediante escritura pública de

fecha 1 de octubre de 2014 a la entidad El Retiro Dorado, SL sin ninguna relación con los socios ni con la entidad transmitente.

**QUINTO:** Con fecha 1 de diciembre de 2014 mediante escritura pública, don Juan Calamardo, adjudicatario del local comercial (alquilado los últimos cinco años y con contrato en vigor), transmite el mismo por un precio de 300.000 euros a la entidad Expresso, SA. La entidad adquirente satisface en el momento del otorgamiento la cantidad de 200.000 euros aplazándose el pago del resto del precio (100.000 €) que será exigible según se establece en la propia escritura el día 1 de diciembre de 2015, junto con un 5% de interés. Se estipula condición resolutoria explícita que garantiza el precio aplazado, los intereses remuneratorios y 10.000 euros de penalización.

*Se pide:*

Efectuar la liquidación del ISD, teniendo en cuenta los posibles efectos de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 y las liquidaciones, en su caso, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

## **SOLUCIÓN**

### SUCESIÓN

#### **1. CONSIDERACIONES SOBRE EL ÁMBITO PERSONAL Y COMPETENCIA TERRITORIAL**

De acuerdo con las normas establecidas por la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) y la Ley 22/2009, del sistema de financiación autonómica (a continuación se incluyen cuadros-resumen explicativos) los contribuyentes, la obligación de contribuir, la competencia territorial y la normativa aplicable a esta sucesión serán los siguientes:

Contribuyentes	Obligación de contribuir	Competencia territorial	Normativa aplicable
Andrés Calamardo	Real	Estado	Estado
Juan Calamardo	Personal	Comunidad de Madrid	Comunidad de Madrid
Francisco Calamardo	Real	Estado	Estado
Antonio y Cristina Calamardo	Personal	Comunidad de Madrid	Comunidad de Madrid

**La STJUE de 3 de septiembre de 2014** declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este.

Para ejecutar la sentencia se ha modificado la disposición adicional segunda de la LISD, según redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015, si bien la citada disposición no resuelve los hechos imposables (en este caso la adquisición por herencia) producidos con anterioridad al 1 de enero de 2015, como en este caso, en el que el impuesto sucesorio se devengó un año antes.

La normativa aplicable para Andrés Calamardo conforme a lo dispuesto en la citada disposición debería haber sido la de la Comunidad de Madrid [disp. adic. Segunda.Uno.1 b) LISD], si bien la competencia territorial seguiría correspondiendo al Estado (disp. adic. Segunda.Dos LISD). Por tanto, antes y después de la citada modificación Andrés Calamardo deberá igualmente cumplimentar sus obligaciones por el impuesto sucesorio a la Administración Tributaria del Estado, siendo el cambio más significativo, además de la normativa aplicable, la obligación de autoliquidar el impuesto, es decir, si el hecho imponible se hubiera producido en 2015 debería practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación debería ingresar la deuda tributaria.

Dado que dicha disposición adicional segunda se ha aprobado y entra en vigor con posterioridad al devengo del ISD aplicamos la normativa del Estado. No obstante lo anterior, debería a efectos prácticos, en el supuesto de ser más ventajoso, en caso de optar por el régimen de autoliquidación, rectificar la autoliquidación presentada (art. 120.3 LGT)<sup>1</sup>.

Por lo que se refiere a Francisco Calamardo no le será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid a la fecha del devengo del impuesto ni tampoco la disposición adicional segunda de la LISD, según redacción dada por la Ley 26/2014, al no residir en un Estado miembro de la UE o del Espacio Único Europeo [disp. adic. Segunda.Uno.1 b) LISD].

A Juan, Antonio y, en su caso, Cristina Calamardo les será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid [arts. 28.1.1.º b) y 32.5 Ley 22/2009].

<sup>1</sup> Los ingresos realizados, desde el momento en que se dicte la sentencia que declare nulo (en este caso parcialmente) el impuesto, se convierten en ingresos indebidos y puede ser solicitada su devolución por el procedimiento que regule la normativa interna. El procedimiento para obtener la devolución de las cantidades ingresadas es el previsto en el apartado 4 del artículo 221 de la LGT, que dispone que «cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120» de la misma ley.

Siendo el devengo del impuesto sucesorio el 1 de enero de 2014 (art. 24.1 LISD), el plazo de presentación en la Administración del Estado para Andrés y Francisco Calamardo será de seis meses [art. 67.1 a) RISD] a contar desde el día siguiente al del fallecimiento del causante, por lo que debe partirse del día 2 de enero siendo, por tanto, el último día del plazo el día 1 de julio de 2014 [Consulta núm. V3096/2011, de 30 de diciembre (NFC043400)].

Para el resto de los contribuyentes, en los que la competencia territorial corresponde a la Comunidad de Madrid (art. 55.3 Ley 22/2009), los plazos serán los mismos al no haber aprobado dicha comunidad autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas nada al respecto, si bien no deberán presentarse a la Administración del Estado sino a la Dirección General de Tributos y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid. Debemos recordar que para dichos obligados tributarios debe aplicarse la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid, que en la fecha del devengo era el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en Materia de Tributos Cedidos por el Estado (aprobado por RDLeg. 1/2010, de 5 de noviembre) y en lo no regulado deberá aplicarse la normativa del Estado.

#### Cuadros-resumen Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones normativa aplicable

Obligación de contribuir	Exigencia ISD (4)		
<b>OBLIGACIÓN PERSONAL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Contribuyente</b> (causahabiente, donatario, beneficiario o favorecido) que tenga su <b>residencia habitual en España</b> según las normas del <b>IRPF</b> (art. 6 LISD) (1).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por la <b>totalidad</b> de los bienes y derechos que adquieran.</li> <li>• Con <b>independencia</b> de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.</li> <li>• Con <b>independencia</b> del domicilio o residencia de la persona o entidad pagadora.</li> </ul>		
<b>OBLIGACIÓN REAL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Contribuyente</b> (causahabiente, donatario, beneficiario o favorecido) que <b>NO</b> tenga su <b>residencia habitual en España</b> según las normas del <b>IRPF</b> (art. 7 LISD) (1).</li> </ul>	Por la <b>adquisición de bienes y derechos</b> , cualquiera que sea su naturaleza.	Que estuvieran <b>situados</b> (2)	<b>En territorio español</b>
		Pudieran <b>ejercitarse</b>	
Hubieran de <b>cumplirse</b>			
	Por la percepción de cantidades derivadas de <b>contratos de seguros sobre la vida</b> cuando el contrato (3).	Haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas.	
		Se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.	
.../...			

Obligación de contribuir	Exigencia ISD (4)				
.../...					
<p>(1) Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del IRPF, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los 365 anteriores al del devengo del impuesto (art. 17.2 RISD).</p> <p>(2)</p> <table border="1"> <tr> <td rowspan="3">Se considerarán <b>situados en territorio español</b> (art. 18.2 RISD)</td> <td>• Los bienes <b>inmuebles</b> que radiquen en territorio español.</td> </tr> <tr> <td>• Los bienes <b>muebles</b> afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.</td> </tr> <tr> <td>• En general, los que <b>habitualmente</b> se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.</td> </tr> </table> <p>(3) Salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero (art. 18.1 RISD).</p> <p>(4) Es preciso tener en cuenta que la Comisión Europea ha aprobado la <b>Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre de 2011</b>, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.</p>		Se considerarán <b>situados en territorio español</b> (art. 18.2 RISD)	• Los bienes <b>inmuebles</b> que radiquen en territorio español.	• Los bienes <b>muebles</b> afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.	• En general, los que <b>habitualmente</b> se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.
Se considerarán <b>situados en territorio español</b> (art. 18.2 RISD)	• Los bienes <b>inmuebles</b> que radiquen en territorio español.				
	• Los bienes <b>muebles</b> afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.				
	• En general, los que <b>habitualmente</b> se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.				

Contribuyente ISD	Hecho imponible		Normativa aplicable
Obligación <b>personal</b> de contribuir del artículo 6 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa	Causante residente en España	Normativa autonómica
		Causante NO residente en España	Normativa <b>estatal</b>
	Donaciones de inmuebles	Inmueble situado en España	Normativa autonómica
		Inmueble NO situado en España	Normativa <b>estatal</b>
	Donaciones demás bienes y derechos		Normativa autonómica
Obligación <b>real</b> de contribuir del artículo 7 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa		Normativa <b>estatal</b>
	Donaciones de inmuebles		
	Donaciones de los demás bienes y derechos		

Contribuyente residente en España	
Hecho imponible del ISD (art. 3.1 LISD)	Normativa autonómica aplicable (*) [arts. 27, 28.1.1.º b) y 32 Ley 22/2009]
<b>Adquisiciones mortis causa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La normativa de la comunidad autónoma donde el causante hubiere permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.</li> </ul>
.../...	

Contribuyente residente en España	
Hecho imponible del ISD (art. 3.1 LISD)	Normativa autonómica aplicable (*) [arts. 27, 28.1.1.º b) y 32 Ley 22/2009]
.../...	
Cantidades percibidas por los beneficiarios de <b>seguros sobre la vida</b> que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario	<ul style="list-style-type: none"> <li>Igual que las adquisiciones mortis causa.</li> </ul>
<b>Donaciones</b> de bienes <b>inmuebles</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La normativa de la comunidad autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles.</li> </ul>
<b>Donaciones</b> de los <b>demás bienes y derechos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La normativa de la comunidad autónoma donde el donatario hubiere permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.</li> </ul>
Transmisión a título lucrativo de los valores a que se refiere el <b>artículo 108 de la LMV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Igual que la donación de bienes inmuebles.</li> </ul>
<p>(*) La Sala acuerda: Plantear <b>cuestión de inconstitucionalidad</b> ante el Tribunal Constitucional respecto del <b>artículo 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana</b>, por <b>vulneración de los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la CE</b>, suspendiendo provisionalmente las actuaciones del recurso de casación hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre su admisión. Elevar la cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional junto con testimonio de los autos principales y las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia [Auto TS de 8 de mayo de 2013, rec. núm. 4209/2011 (NFJ051476)].</p> <p>«Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:</p> <p>a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, <b>que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.</b>» [art. 12 bis a) Ley 13/1997].</p> <p>«Gozarán de una bonificación del 75 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:</p> <p>a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, <b>que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto</b>» [art. 12 bis.1 a) Ley 13/1997. <b>Bonificaciones en la cuota; redacción actual</b>].</p>	

Contribuyente ISD	Normativa aplicable		
Obligación <b>personal</b> de contribuir del artículo 6 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa	Causante residente en España	Normativa autonómica
		Causante NO residente en España	Normativa estatal/a)
.../...			



Contribuyente ISD	Normativa aplicable		
.../...			
	Donaciones de inmuebles	Inmueble situado en España	Normativa autonómica
		Inmueble NO situado en España	Normativa estatal(d)
	Donaciones demás bienes y derechos	Normativa autonómica	
Obligación <b>real</b> de contribuir del artículo 7 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa b)		Normativa estatal(b), c), e)
	Donaciones de inmuebles c)		
	Donaciones de los demás bienes y derechos e)		

	Hecho imponible	Circunstancias	Contribuyentes	Normativa autonómica
a)	Sucesión mortis causa	Causante hubiera sido residente en un EM de la UE o del EEE, distinto de España	Contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.</li> <li>Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.</li> </ul>
b)	Sucesión mortis causa	Causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde hubiera sido residente el causante.</li> </ul>
c)	Donación	Bienes inmuebles situados en España	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde radiquen los bienes inmuebles.</li> </ul>
d)	Donación	Bienes inmuebles situados en un EM de la UE o del EEE, distinto de España	Contribuyentes residentes en España	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde residan los contribuyentes.</li> </ul>
				.../...

	Hecho imponible	Circunstancias	Contribuyentes	Normativa autonómica
.../...				
e)	Donación	Bienes muebles situados en España	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde hayan estado situados los bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.</li> </ul>
<p><b>Disposición adicional Segunda.Uno.1 de la Ley 29/1987 (según redacción Ley 26/2014, de 27 noviembre) para adecuar la normativa del ISD a lo dispuesto por la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).</b></p>				

Normativa foral y normativa de territorio común: deslinde	
1.º	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplicación de los <b>puntos de conexión</b> regulados en la Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra) y Ley 12/2012 (Concierto Económico con el País Vasco).</li> </ul>
2.º	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplicación de los <b>puntos de conexión</b> regulados en la Ley 22/2009 REQUISITO: exclusivamente en los supuestos en los que la Ley 28/1990 y Ley 12/2012 atribuyan la competencia al territorio común.</li> </ul>

## 2. DETERMINACIÓN DE LA MASA HEREDITARIA NETA INICIAL

Valor real de los bienes y derechos .....	3.400.000
Ajuar doméstico .....	102.000
	$(3.400.000^2 \times 3\%^3)$
	.../...

<sup>2</sup> No se ha descontado el legado de 500.000 euros en la determinación del importe del ajuar doméstico, según el criterio seguido por algunas Administraciones Tributarias Autonómicas y el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura [Sentencia 956/2013, de 17 de septiembre (NFJ052525)]: la determinación del ajuar doméstico se hace sobre el total de los bienes dejados por el testador incluidos los legados.

En sentido contrario, la Consulta V2255/2011, de 26 de septiembre (NFC042331): al no formar parte de la herencia, no se incluyen en el concepto de caudal relicto los bienes que se transmiten mediante legado, por lo que tampoco se incluyen en la base de cálculo del ajuar doméstico.

<sup>3</sup> Valoración fiscal según lo dispuesto en el artículo 15 de la LISD, salvo prueba fehaciente de su inexistencia o de su valor inferior, sin que sea suficiente la mera alegación de tal inexistencia o inferior valor. No resulta de aplicación la minoración del 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio al no sobrevivir el cónyuge (art. 34.3 RISD).

.../...	
Masa hereditaria bruta .....	3.502.000
Deudas deducibles .....	7.000 <sup>4</sup>
Gastos deducibles .....	3.000 <sup>5</sup>
Masa hereditaria neta inicial .....	3.492.000

### 3. LIQUIDACIÓN: DETERMINACIÓN DE LA PORCIÓN HEREDITARIA INDIVIDUAL, BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE Y CUOTA TRIBUTARIA

#### 3.1. ANDRÉS CALAMARDO (LEGATARIO DE 500.000 EUROS LIBRES DE IMPUESTOS)

De acuerdo con el artículo 16.3 del RISD, la disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del impuesto o que el pago de este sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

Además, el artículo 23.3 del RISD dispone que en el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este reglamento, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

De estos preceptos podemos entender, siguiendo lo resuelto en la Consulta V0652/2005, de 20 de abril (NFC020806) lo siguiente: «que el impuesto sucesorio se satisface por los causahabientes, es decir, por los herederos o legatarios, en su caso, cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que establezcan estos o las disposiciones ordenadas por el testador y debe gravar el valor del legado, no del legado más el impuesto y será a cargo del legatario. Este se verá obligado a satisfacer la liquidación, bien con su propio dinero o bien con el que le entreguen las personas que por testamento deban asumirlo. En el primer caso –pago con dinero propio– el legatario ostentará un crédito frente a aquella persona, exigible por vía civil».

Por tanto, la base imponible del legatario no se verá aumentada por el impuesto pagado por los herederos. Estos se pueden deducir el propio legado para determinar su porción hereditaria pero no el impuesto que han de satisfacer. Si el legado se paga con dinero propio del legatario Andrés Calamardo, sujeto pasivo del impuesto sucesorio, este ostentará un crédito exigible por vía civil.

<sup>4</sup> Se trata de una deuda deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LISD.

<sup>5</sup> Se trata de un gasto deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 b) de la LISD.

En cuanto a la normativa aplicable será la estatal, teniendo en cuenta los comentarios hechos anteriormente.

Base imponible .....	500.000,00
Reducción parentesco .....	(7.993,46)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>492.006,54</b>
Cuota íntegra .....	108.390,71
Hasta 398.777,54 .....	80.655,08
Resto 93.229 al 29,75 % .....	27.735,62
Coefficiente multiplicador (grupo III) .....	1,6676 <sup>6</sup>
Cuota tributaria .....	180.752,34
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>180.752,34</b>

De aplicar la normativa de la Comunidad de Madrid, por hacer uso de lo dispuesto en la nueva disposición adicional segunda de la LISD, el resultado, en este caso y ante la ausencia de bonificaciones autonómicas para los contribuyentes incluidos en los grupos III y IV, sería prácticamente el mismo.

Base imponible .....	500.000,00
Reducción parentesco .....	(8.000,00)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>492.000,00</b>
Cuota íntegra .....	108.326,11
Hasta 399.408,59 .....	80.780,17
Resto 92.591,41 al 29,75 % .....	27.545,94
Coefficiente multiplicador (grupo III) .....	1,6676
Cuota tributaria .....	180.633,78
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>180.633,78</b>

No obstante lo anterior, si hubiera sido un hijo del causante el que residiera en Londres, con la nueva disposición fruto de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y la combinación de reducciones y bonificaciones autonómicas, la tributación aplicando la normativa de la Comunidad de Madrid hubiera sido prácticamente cero (en torno a 100 veces inferior a la tributación aplicando la normativa estatal).

<sup>6</sup> En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, solo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 45 RISD).

### 3.2. LIQUIDACIÓN DE LOS HEREDEROS

Aunque la institución de herederos se realiza por el causante por terceras partes para la determinación de la porción hereditaria de cada heredero al haber recibido Juan Calamardo con fecha 1 de enero de 2009 una donación colacionable<sup>7</sup> es necesario tener en cuenta los siguientes preceptos del Código Civil:

**Artículo 1.035.** El heredero forzoso que concurra, con otros que también lo sean, a una sucesión, deberá **traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido del causante de la herencia, en vida de este, por dote, donación u otro título lucrativo, para computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de partición.**

**Artículo 1.036.** La colación no tendrá lugar entre los herederos forzosos si el donante así lo hubiese dispuesto expresamente, o si el donatario repudiare la herencia, salvo el caso en que la donación deba reducirse por inoficiosa.

**Artículo 1.045.** No han de traerse a colación y partición las mismas cosas donadas, sino su **valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios.**

El aumento o deterioro físico posterior a la donación y aun su pérdida total, casual o culpable, será a cargo y riesgo o beneficio del donatario.

**Artículo 1.047.** El donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido, percibiendo sus coherederos el equivalente, en cuanto sea posible, en bienes de la misma naturaleza, especie y calidad.

Determinación de la masa hereditaria neta final	
+ Masa hereditaria neta inicial .....	3.492.000
- Legado .....	500.000
= Subtotal .....	2.992.000
+ Donación colacionable actualizada .....	657.000
Actualización IPC tasa variación 9,5 %	
= Total .....	3.649.000

<sup>7</sup> Al haber transcurrido más de cuatro años desde la donación el 2 de enero de 2009 hasta el fallecimiento el 1 de enero de 2014, no es aplicable la acumulación de donaciones prevista en el artículo 30 de la LISD.

Atribución de la masa hereditaria neta final			
Obligado tributario	Distribución 3.649.000	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan .....	1.216.333 (3.649.000/3)	559.333 (1.216.333 - 657.000) <sup>8</sup>	18,70 %
Francisco .....	1.216.333 (3.649.000/3)	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina .....	1.216.333 (3.649.000/3)	1.216.333	40,65 %

### 3.2.1. Liquidación Juan Calamardo

En la liquidación de Juan Calamardo se plantea la cuestión de la aplicación de la reducción por vivienda habitual y de la empresa familiar ya que, siendo su participación en la herencia de 1/3, percibe en la actualidad 657.000 euros de menos por haberlos recibido en virtud de la donación colacionable.

En este sentido, la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente. También el TSJ de Madrid de forma reiterada, entre otras, la STSJ de Madrid 1176/2013, de 29 de octubre, rec. n.º 503/2011 (NFJ053896), resuelve que el artículo 27.1 de la LISD implica que el disfrute por los herederos de la reducción examinada es independiente de quien resulte adjudicatario de la vivienda habitual de la causante salvo que hubiesen sido atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicada en concepto distinto del de la herencia, supuestos estos últimos que no concurren en el caso analizado.

<sup>8</sup> La normativa actual del ISD no contiene ninguna referencia a las implicaciones fiscales de las donaciones colacionables. En cambio, el artículo 30.3 del Decreto 176/1959, de 15 de enero (Rgto. para la aplicación de la Ley de los impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes) ya derogado, disponía: «Al verificarse la colación de las dotes o donaciones, con arreglo al artículo 1.035 del Código Civil, o la extinción de la renta anual por muerte del ascendiente que la hubiere constituido, no se exigirá el impuesto por herencia sobre el capital de las mismas, si se justifica haber satisfecho ya el correspondiente a la donación o dote; pero si este excediere del que proceda exigir por la herencia, no habrá derecho a devolución alguna». No obstante ante la inexistencia de norma al respecto entendemos que en la medida en que ya se tributó por la donación, como en este caso, no debería Juan Calamardo volver a tributar por la misma, por tanto, en la determinación de su porción hereditaria individual debe minorarse el valor de la donación colacionable actualizada.

Aplicando literalmente lo dispuesto en la citada resolución y sentencia citada, la aplicación de la reducción se realizaría en función del porcentaje representativo de la base imponible sobre la masa hereditaria neta.

En relación con la empresa familiar Esponja, SA se cumplen todos los requisitos para la aplicación de la reducción del 95 % por adquisición mortis causa de participaciones en entidades establecida como análoga a la del Estado por el artículo 21.3 del texto refundido de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos. No puede decirse lo mismo de la entidad El Paraíso, SL al no realizar siquiera una actividad económica, por lo que no le sería de aplicación la citada reducción.

Derecho a la exención en IP y, por tanto, a la reducción en el ISD	
Requisitos	
En la entidad participada	• Realiza una actividad económica <sup>9</sup>
En la participación	• Tiene al menos el 5 % de forma individual o del 20 % con determinados familiares <sup>10</sup>
En el titular de la participación	• Realiza funciones directivas <sup>11</sup> y percibe una remuneración que representa más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal <sup>12</sup>

<sup>9</sup> La entidad Esponja, SA se dedica a la fabricación y comercialización de esponjas de baño, por tanto realiza una actividad económica.

<sup>10</sup> Es titular el causante de forma individual en el momento del fallecimiento del 50% de la entidad Esponja, SA (por tanto, de al menos el 5%) o con su hermano [incluido en el perímetro de parentesco del art. 4.Ocho.Dos b) LIP], es titular de forma conjunta del 100% (por tanto, de al menos el 20%).

<sup>11</sup> El causante realizaba funciones directivas, en concreto como administrador y gerente de la misma. Según el artículo 5.1 d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, se «considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa». Según la Consulta V1335/2013, de 19 de abril (NFC047346), se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho.Dos LIP cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa «efectiva intervención en las decisiones de la empresa» a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda. Sobre la prueba del ejercicio efectivo de funciones de dirección hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 31 de marzo de 2014, rec. n.º 4203/2010 (NFJ054055) y STSJ de Asturias 1417/2013, de 23 de diciembre, rec. n.º 615/2012 (NFJ056298).

<sup>12</sup> Las retribuciones percibidas por el causante por el ejercicio de las funciones de dirección por importe de 40.000 euros representan más del 50%, en concreto, representan el 100% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Se entiende que para calcular dicho porcentaje habrá que tener en cuenta tanto en el numerador como en el denominador los rendimientos netos (no los ingresos íntegros, aunque se habla en la norma de remuneraciones para la determinación del numerador, ni de rendimientos netos reducidos aunque se habla en la norma de rendimientos para la determinación del denominador).

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la de la Comunidad de Madrid.

Obligado tributario	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan .....	559.333	18,70 %
Francisco .....	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina .....	1.216.333	40,65 %

Base imponible .....	559.333,00
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,1870) .....	(88.825,00)
Reducción empresa familiar (1.000.000 <sup>13</sup> × 0,80 <sup>14</sup> × 0,95 × 0,1870) .....	(142.120,00)

Es preciso tener en cuenta también la reciente STS de 16 de diciembre de 2013, rec. n.º 28/2010 (NFJ053124) «... en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso... si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como "último" ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante». En este caso el causante fallece el 1 de enero de 2014, por lo que debería tomarse en consideración los rendimientos correspondientes a 2013, lo contrario llevaría a la situación absurda de considerar los rendimientos obtenidos en un solo día. El problema radicaría en caso de fallecimiento también en fechas próximas al 1 de enero de 2014. En estos casos si bien como periodo impositivo de referencia debería tomarse en principio el 2014, habría que también tener presente los rendimientos de 2013 porque de lo contrario podrían darse situaciones injustas carente de toda lógica jurídica.

<sup>13</sup> La reducción del 95% debe aplicarse sobre el valor de las acciones (1.000.000 €), sin deducción de pasivo (10.000 €) proporcional de la herencia [STS de 6 de febrero de 2014, rec. n.º 1451/2013 (NFJ053627)] siendo esta forma de proceder coincidente con la doctrina del TS [STS de 18 de marzo de 2009, rec. n.º 6739/2004 (NFJ033174)].

<sup>14</sup> El porcentaje de afectación derivado de la aplicación de la regla del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio es del 80%.

Según la STSJ de Andalucía de 31 de octubre de 2013: «el beneficio... solo alcanza a los bienes afectos al objeto de la empresa». En el mismo sentido, la Consulta V2162/2013, de 2 de julio (NFC048508), establece que «razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que se ha hecho referencia, así como de justicia tributaria, avalan que el porcentaje de reducción haya de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, si bien tomando en consideración no el valor contable sino el valor real de los mismos».

En sentido contrario, la STSJ de Madrid 1355/2013, de 15 de noviembre, rec. n.º 1673/2010 (NFJ053918): «La reducción del 95 por ciento que debe afectar al valor de la empresa familiar adquirida mortis causa debe entenderse



<b>Base liquidable .....</b>	<b>312.388,00</b>
Cuota íntegra .....	58.589,92
Hasta 239.770,16 .....	40.072,37
Resto 72.617,84 al 25,50% .....	18.517,55
Coefficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria .....	58.589,92
Bonificación 99% (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid) .....	(58.004,02)
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>585,90</b>

### 3.2.2. Liquidación Francisco Calamardo

Son aplicables a la liquidación de Francisco Calamardo las consideraciones realizadas para Juan Calamardo.

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la estatal.

Obligado tributario	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan .....	559.333	18,70 %
Francisco .....	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina .....	1.216.333	40,65 %

Base imponible .....	1.216.333,00
Reducción parentesco .....	(15.956,87)
Reducción vivienda habitual .....	(122.606,47)
(500.000 × 0,95 × 0,4065) Límite 122.606,47 [art. 20.2 c) LISD]	
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065) .....	(308.940,00)

que incluye el valor total de la misma pues no se señala que deba ser en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial. La Comunidad de Madrid no ha establecido limitación referida por lo que la reducción opera sobre el 100 por cien del valor neto de las participaciones dejadas en herencia».

<b>Base liquidable .....</b>	<b>768.829,66</b>
Cuota íntegra .....	190.745,58
Hasta 398.777,54 .....	80.655,08
Resto 370.052,12 al 29,75 % .....	110.090,50
Coefficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria .....	190.745,58
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>190.745,58</b>

### 3.2.3. Liquidación Antonio y Cristina Calamardo

Son aplicables a esta liquidación las consideraciones realizadas para Juan Calamardo.

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la de la Comunidad de Madrid.

En cuanto a la tributación de la sustitución fideicomisaria es preciso realizar las siguientes puntualizaciones.

El artículo 26 d) de la LISD dice:

«Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda».

El artículo 53.3 del RISD dispone:

«En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos inter vivos o mortis causa, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento».

Por lo tanto, a Antonio Calamardo se le considera en este caso usufructuario al no poder disponer de los bienes de su padre siendo el valor del usufructo del 49% atendiendo a sus 40 años de edad en el momento del fallecimiento de su padre [89 – 40, situándose el citado valor entre 10% y el 70%; regla nemotécnica que se obtiene del art. 26 a) LISD]. La liquidación, que tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y su grado de parentesco con el causante, sería la siguiente:

Base imponible (0,49 × 1.216.333,00) .....	596.003,17
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,4065 × 0,49) .....	(94.612,87)
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065 × 0,49) .....	(151.380,60)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>334.009,70</b>
Cuota íntegra .....	64.103,45
Hasta 239.770,16 .....	40.072,37
Resto 94.239,54 al 25,50% .....	24.031,08
Coeficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria .....	64.103,45
Bonificación 99% (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid) .....	(63.462,42)
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>641,03</b>

Más controvertida es la tributación del último fideicomisario (Cristina), en concreto, su asimilación al nudo propietario (la norma solo establece que no se le reputará como usufructuario).

A favor de su consideración como nudo propietario es preciso señalar que el fideicomisario sucede al causante, y que lo hace desde el mismo momento de la muerte de este, de modo que aunque muera antes que el fiduciario no pierde el derecho, sino que se considera que ya lo había adquirido y que lo transmite a sus herederos.

Adicionalmente, en este supuesto, desde la institución está claro quién será el propietario de los bienes al fallecimiento del heredero fiduciario (Cristina Calamardo). En los casos de sustitución fideicomisaria en los que no se conoce quién será el último fideicomisario llamado por el testador porque no exista aún al tiempo del fallecimiento de este no sería posible la atribución de la citada nuda propiedad.

Según la STSJ de Asturias 1382/2005, de 14 de septiembre, rec. n.º 1698/2000 (NFJ022354), no puede olvidarse que la herencia del testador o fideicomitente es una sola herencia, que solo temporal y transitoriamente pasa a manos del heredero fiduciario, y la diferencia fundamental entre el fideicomiso de residuo y la genuina sustitución fideicomisaria es que en esta última el fideicomisario adquiere, a la muerte del testador, de modo definitivo, el derecho a la nuda propiedad de todos los bienes en que ha sido instituido, dado que el fiduciario viene obligado a conservar como mero usufructuario los bienes de la herencia, mientras que, en la primera, el fideicomisario de residuo, que no adquiere el derecho a la sucesión hasta el último momento de vida del fiduciario, adquiere el derecho solo al residuo.

Si consideramos a Cristina Calamardo como nudo propietaria, la liquidación sería la siguiente:

Base imponible ( $0,51 \times 1.216.333,00$ ) .....	620.329,83
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual ( $500.000 \times 0,95 \times 0,4065 \times 0,51$ ) .....	(98.474,63)
Reducción empresa familiar ( $1.000.000 \times 0,80 \times 0,95 \times 0,4065 \times 0,51$ ) ....	(157.559,40)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>348.295,80</b>
Base imponible teórica .....	1.216.333,00
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual ( $500.000 \times 0,95 \times 0,4065$ ) Límite 123.000.....	(123.000,00)
Reducción empresa familiar ( $1.000.000 \times 0,80 \times 0,95 \times 0,4065$ ) .....	(308.940,00)
Base liquidable teórica .....	768.393,00
Cuota íntegra teórica .....	190.553,03
Hasta 399.408,59 .....	80.780,17
Resto 368.984,41 al 29,75 % .....	109.772,86
Coefficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria teórica .....	190.553,03
Tipo medio efectivo ( $190.553,03/768.393,00$ ) .....	0,2479
Cuota tributaria ( $0,2479 \times 348.295,80$ ) .....	86.342,53
Bonificación 99% (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid) .....	(85.479,10)
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>863,43</b>

En el momento de la consolidación del dominio deberíamos aplicar el citado tipo medio del 24,79% al valor atribuido al usufructo en el momento de la constitución del mismo.

En sentido contrario, parte de la doctrina considera que en estos casos tanto el fiduciario como los fideicomisarios intermedios tributarán, fijándose la base por aplicación de las reglas relativas a los usufructos vitalicios cada vez que tenga lugar la sustitución en virtud de la cual adquieran los bienes, sin liquidar al último fideicomisario por la adquisición de la nuda propiedad, al que se liquidará el impuesto por adquisición del pleno dominio, cuando fallezca el heredero fiduciario.

**En este sentido, la STS de 11 de enero de 1996, rec. n.º 3363/1991 (NFJ004341), señala:**

«En la sustitución fideicomisaria existen llamamientos sucesivos, pero en los intermedios, los herederos adquieren con la limitación de conservar y transmitir los bienes a los siguientes, de manera que el último heredero fideicomisario es el que adquiere en plenitud, por lo que la Ley fiscal grava a los intermedios como usufructuarios y al último por el pleno dominio, salvo que aquellos tuviesen facultades de disposición».

**También la STSJ de Madrid 30954/2009, de 23 de noviembre, rec. n.º 384/2006 (NFJ037422)**, resuelve en relación con esta institución lo siguiente: «La tributación de esta figura está contemplada en el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que establece en sus apartados d) y e) que siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda. La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores. En su desarrollo el artículo 53 apartado 3.º del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que en las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos "inter vivos" o "mortis causa", en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este reglamento. Del propio texto de la norma se deduce que, con independencia de la regulación de la institución en el Código Civil, el heredero fideicomisario adquiere derechos a la sucesión desde la muerte del causante. Por tanto los efectos tributarios, se producen desde la efectiva adquisición de la herencia, que es cuando desaparecen las limitaciones, y por lo tanto el momento en el que se produce el hecho imponible. Por ello el actor debe tributar por lo que recibe en el momento de la efectiva adquisición de la herencia, y ello con independencia de ser heredero del original causante y no del heredero fiduciario, pues en todo caso la recepción de los bienes del causante no se produce hasta el fallecimiento del fiduciario, y aunque este tribute por el usufructo no significa que el heredero fideicomisario tenga un derecho perfecto sobre la nuda propiedad de los bienes desde el fallecimiento del primer causante, sino una mera expectativa, como lo demuestra el hecho de que el conocimiento de quién será el heredero o herederos fideicomisarios solo se sabrá en el momento del fallecimiento del fiduciario al que los herederos fideicomisarios deben supervivir. En tanto en cuanto vive el fiduciario los herederos fideicomisarios son inciertos. En el caso enjuiciado serán herederos fideicomisarios los hijos de D.ª A... si los tuviere y si no a los parientes de ellos a quienes correspondiera heredarlos según los llamamientos de la sucesión intestada. Del texto del testamento se deduce que todos o algunos de los segundos llamados podían incluso no estar concebidos, por lo que difícilmente podían ser titulares de derecho real alguno y por ende tributar por el impuesto al tiempo del fallecimiento de G..., debiendo además señalarse que no consta tampoco que se haya producido pago alguno por la nuda propiedad, por lo que al recurrente le sería exigible el impuesto por dicho concepto, dado que la prescripción para liquidar el impuesto no se inicia sino desde el día del fallecimiento del heredero fiduciario momento en que

se produce la realización del hecho imponible y desde el cual debe iniciarse el plazo prescriptivo, para la determinación de la herencia, y si la tributación ha de producirse por la nuda propiedad recibida de G..., según su criterio, y por la extinción del usufructo disfrutado por D.<sup>a</sup> A..., la suma de ambos no puede ser otra que la tributación por el pleno dominio. Por tanto el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado».

Si seguimos esta tesis, a la que nos unimos, no habría que realizar ninguna liquidación a Cristina en el momento del fallecimiento del causante y se procedería a la liquidación por la adquisición de la plena propiedad en el momento del fallecimiento del heredero fiduciario (su padre Antonio Calamardo) teniendo en cuenta el valor de los bienes en dicho momento y su grado de parentesco con el fideicomitente, su abuelo Patricio Calamardo.

## ITP Y AJD

### **1. VENTA DE LAS PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD EL PARAÍSO, SL**

Una vez realizada la aceptación y la partición de la herencia, en escritura pública de fecha 1 de octubre de 2014, don Francisco Calamardo, adjudicatario de las 500 participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL, transmite las mismas a la entidad El Retiro Dorado, SL.

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) tradicionalmente, y también ahora en su redacción dada por la disposición final primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con entrada en vigor el día 31 de octubre de 2012, establece la exención general del gravamen por el IVA o por el ITP y AJD de la transmisión de valores, incluidas a estos efectos la transmisión de participaciones sociales. No obstante lo anterior, si se trata de eludir su pago por la transmisión del inmueble de la entidad al que representa las participaciones sociales transmitidas, la operación volvería a ser gravada por el impuesto exencionado.

Por tanto, si mediante la transmisión de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión del inmueble propiedad de la citada entidad a la que representa dichas participaciones sociales, es decir, el pago del IVA o del ITP y AJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de participaciones sociales, sino como transmisión de inmuebles, lo cual implica que desde ese momento la transmisión de las citadas participaciones sociales en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos.

El artículo 108.2 de la LMV [incisos a), b) y c) del párrafo segundo] regula tres supuestos específicos en los que se presume *iusuris tantum* el ánimo elusorio, dispensando a la Administración de probar la existencia del mismo.

De los tres supuestos específicos, el único que en principio podría tener encaje sería el regulado en la letra a):

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos<sup>15</sup> a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

Pero en este caso, en la venta de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL no concurre el citado supuesto a) de presunción de ánimo de elusión, ya que si bien el activo está formado al menos en un 50 % por inmuebles radicados en España no afectos a actividades económicas (finca de recreo en Gandía destinada a veraneo), El Retiro Dorado, SL, como adquirente, no obtiene el control de la entidad.

Por tanto, parece que no concurren los requisitos exigidos en el párrafo segundo del artículo 108.2 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) y c)–, por lo que no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en los citados incisos.

No obstante lo anterior, de los datos objetivos contenidos en el enunciado sí pudiera deducirse que la transmisión del 50 % de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL incurre en lo previsto en el párrafo primero del artículo 108.2 de la LMV, siguiendo lo dispuesto en la Consulta V0307/2013, de 14 de febrero (NFC046535). La prueba de que se realiza la transmisión con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITP y AJD corresponde a la Administración tributaria.

El impuesto eludido que habría gravado la transmisión del inmueble presumiblemente es la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD, ya que, aunque la sociedad hubiera transmitido la vivienda, al no estar afecta la misma a actividades económicas, el impuesto procedente sería directamente TPO. Incluso si entendiéramos que al ser una sociedad la transmitente hipotética del inmueble, la entrega estuviera sujeta al IVA, dicha entrega estaría exenta y no cabría renuncia a la exención por el destino previsible de la finca como vivienda destinada a veraneo.

Según la regla 5.ª del artículo 108.3 para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real del inmueble, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa.

Si hubiese sido de aplicación la letra a) se tomaría como base imponible la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de

---

<sup>15</sup> Las Consultas V3528/2013, de 4 de diciembre (NFC049867), y V3604/2013, de 13 de diciembre (NFC049933), señalan que los requisitos de afectación de bienes a los que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988 deben ser los exigidos por la normativa del IVA y no la del IRPF.

este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Hecho imponible	Transmisión de valores sujeta a TPO de bien inmueble: art. 7.1 a) TRLITP y AJD
Sujeto pasivo	El adquirente: El Retiro Dorado, SL: art. 8 a) TRLITP y AJD
Devengo	1 de octubre de 2014
Base imponible	780.000 euros (50 % del valor real del bien inmueble)
Tipo de gravamen	10 % (art. 13.Uno Ley 13/1997 de la Comunitat Valenciana, art. 33.2 Ley 22/2009)
Cuota tributaria	78.000 euros

2. Según el apartado quinto del enunciado, nos encontramos con dos hechos imposables diferenciados:

- La transmisión del local comercial.
- La constitución de la condición resolutoria explícita.

## 2.1. LA TRANSMISIÓN DEL LOCAL COMERCIAL

La transmisión del local comercial es una entrega de bienes sujeta al IVA [art. 7.1.º b) LIVA<sup>16</sup> en relación con el art. 5.Uno c) LIVA] y si el adquirente actúa en el ejercicio de su actividad empresarial y, en función de su destino previsible, tuviera derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición cabría la renuncia a la exención en el IVA (art. 20.Dos LIVA)<sup>17</sup>. El sujeto pasivo del IVA sería la entidad adquirente Expreso, SA por inversión del sujeto pasivo [art. 84.Uno.2.º e) LIVA].

<sup>16</sup> Artículo 7.1.º a) de la LIVA, desde 1 de enero de 2015 (según nueva redacción de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre).

<sup>17</sup> La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, da nueva redacción al apartado dos del artículo 20 de la LIVA (entrada en vigor de dicho apartado el 1 de enero de 2015) estableciendo que «Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar **la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción**». Se amplía, por tanto, el ámbito objetivo de aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias.



La tributación de la operación por IVA implicaría la sujeción a la cuota gradual documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

Hecho imponible	Transmisión de local alquilado sujeto y no exento a IVA: art. 7 LIVA en relación con el 5 de la LIVA. Sujeción a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITP y AJD
Sujeto pasivo	La entidad Expresso, SA (el adquirente del bien; art. 29 TRLITP y AJD)
Devengo	1 de diciembre de 2014
Base imponible	300.000 euros
Tipo de gravamen	1,8 % [art. 7 b) Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Cataluña]
Cuota tributaria	5.400 euros

## 2.2. LA CONSTITUCIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA

Se trata de una convención independiente a la compraventa que hay que liquidar por separado (art. 4 TRLITP y AJD).

De acuerdo con el artículo 7.3 del TRLITP y AJD:

«Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Por su parte, el artículo 12 del RITP y AJD dispone que:

«1. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida.

2. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen

el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

3. Si como consecuencia de quedar exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones empresariales de bienes inmuebles tributasen por la modalidad de *transmisiones patrimoniales onerosas*, también tributará por esta modalidad la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado, siempre que el **gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya**».

Se acompaña el siguiente cuadro-resumen para su comprensión:

<p>Ley Hipotecaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Artículo 10: En la inscripción de los contratos en que haya mediado precio o entrega de metálico, se hará constar el que resulte del título, así como la forma en que se hubiese hecho o convenido el pago.</li> <li>• Artículo 11: La expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquel con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas.</li> <li>• Artículo 23: El cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos, se hará constar en el registro bien por medio de una nota marginal, si se consuma la adquisición del derecho, bien por una nueva inscripción a favor de quien corresponda, si la resolución o rescisión llega a verificarse.</li> </ul>		
<p>Regla general de tributación (arts. 7.3 TR y 12 Rgto.)</p>	<p>La condición resolutoria la <b>establece</b> el comprador para <b>favorecer</b> al vendedor</p>	<p>Si el <b>comprador</b> de la finca es empresario o profesional</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No sujeta a TPO.</li> <li>• Sujeta y no exenta a la cuota gradual de AJD (la constitución y la cancelación, en su caso, hechas en escritura pública).</li> </ul>
<p>Regla especial de tributación (arts. 7.3 TR y 12 Rgto.)</p>	<p>No interesa quien constituye la condición en caso de transmisión sujeta y no exenta de IVA</p>	<p>Si el <b>comprador</b> de la finca es particular</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sujeta y no exenta a TPO (se <b>equipara a la hipoteca</b>).</li> <li>• No sujeta a la cuota gradual de AJD.</li> </ul>
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Independientemente del comprador que constituya la condición, está sujeta la condición a la cuota gradual de AJD.</li> <li>• Dicho de otra manera, si la compraventa tributa por IVA, la constitución de la condición en escritura pública tributa siempre por la cuota gradual de AJD.</li> </ul>

Como la transmisión del inmueble está sujeta al IVA, la constitución de la condición resolutoria explícita tributará en todo caso por la cuota gradual documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD, **independientemente de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya.**

Para la determinación de la base imponible (valor declarado) habrá que atender al contenido valuable, que en este caso sería el valor de la garantía (art 30.1 TRLITP y AJD).

Hecho imponible	Constitución de condición resolutoria explícita sujeta a AJD: arts. 7.3 y 31.2 TRLITP y AJD y 12 RITP y AJD
Sujeto pasivo	Juan Calamardo (el vendedor, por ser la persona en cuyo interés se establece; art. 29 TRLITP y AJD)
Devengo	1 de diciembre de 2014
Base imponible	115.000 euros (100.000 € parte aplazada + 5.000 € de intereses + 10.000 € de penalización, cantidades garantizadas con la constitución de la condición resolutoria explícita)
Tipo de gravamen	1,5 % [art. 7 e) Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Cataluña]
Cuota tributaria	1.725 euros

N.º	Bienes y derechos	Valor
...		
5.	500 participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL ..... Nota: representan el 50 % del capital social; el otro 50 % es titular su hermano Andrés Calamardo.	800.000 €
Total	.....	3.400.000 €

**TERCERO:** Datos adicionales.

- a) Don Patricio había realizado una donación colacionable de 600.000 euros a su hijo Juan Calamardo mediante escritura pública de fecha 2 de enero de 2009. La donación fue autoliquidada correctamente.
- b) La cuota diferencial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2013 del causante resulta a ingresar por importe de 7.000 euros, siendo satisfecha por los herederos en periodo voluntario de pago antes de liquidar el impuesto sucesorio y los gastos de entierro y funeral según la factura expedida el día siguiente al fallecimiento a nombre de Juan Calamardo ascienden a 3.000 euros.
- c) Don Patricio percibió en 2013 como únicos rendimientos del trabajo y de actividades económicas unos ingresos de 40.000 euros como remuneración por su cargo de gerente en la entidad Esponja, SA, de la cual es también administrador único.
- d) La entidad Esponja, SA se dedica a la fabricación y comercialización de esponjas de baño. El porcentaje de afectación derivado de la aplicación de la regla del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad) es del 80 %.
- e) La entidad El Paraíso, SL tiene como activo principal (representa el 90 % del activo, el resto es dinerario) una finca de recreo sita en Gandía (Valencia), valorada en 1.560.000 euros (en balance figura como valor contable 800.000 €) destinada a vivienda donde veraneaban el causante y sus familiares.
- f) El patrimonio preexistente de todos los causahabientes a la fecha del devengo del impuesto sucesorio valorado según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior a 400.000 euros, salvo el caso de Andrés Calamardo que asciende a 2.000.000 de euros.

**CUARTO:** Una vez realizada la aceptación y la partición de la herencia, mediante escritura pública de fecha 26 de mayo de 2014 don Francisco Calamardo, adjudicatario de las 500 participaciones de la entidad El Paraíso, SL, transmite las mismas mediante escritura pública de

fecha 1 de octubre de 2014 a la entidad El Retiro Dorado, SL sin ninguna relación con los socios ni con la entidad transmitente.

**QUINTO:** Con fecha 1 de diciembre de 2014 mediante escritura pública, don Juan Calamardo, adjudicatario del local comercial (alquilado los últimos cinco años y con contrato en vigor), transmite el mismo por un precio de 300.000 euros a la entidad Expreso, SA. La entidad adquirente satisface en el momento del otorgamiento la cantidad de 200.000 euros aplazándose el pago del resto del precio (100.000 €) que será exigible según se establece en la propia escritura el día 1 de diciembre de 2015, junto con un 5% de interés. Se estipula condición resolutoria explícita que garantiza el precio aplazado, los intereses remuneratorios y 10.000 euros de penalización.

*Se pide:*

Efectuar la liquidación del ISD, teniendo en cuenta los posibles efectos de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2014 y las liquidaciones, en su caso, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

## **SOLUCIÓN**

### SUCESIÓN

#### **1. CONSIDERACIONES SOBRE EL ÁMBITO PERSONAL Y COMPETENCIA TERRITORIAL**

De acuerdo con las normas establecidas por la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) y la Ley 22/2009, del sistema de financiación autonómica (a continuación se incluyen cuadros-resumen explicativos) los contribuyentes, la obligación de contribuir, la competencia territorial y la normativa aplicable a esta sucesión serán los siguientes:

Contribuyentes	Obligación de contribuir	Competencia territorial	Normativa aplicable
Andrés Calamardo	Real	Estado	Estado
Juan Calamardo	Personal	Comunidad de Madrid	Comunidad de Madrid
Francisco Calamardo	Real	Estado	Estado
Antonio y Cristina Calamardo	Personal	Comunidad de Madrid	Comunidad de Madrid

**La STJUE de 3 de septiembre de 2014** declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de este.

Para ejecutar la sentencia se ha modificado la disposición adicional segunda de la LISD, según redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con entrada en vigor el 1 de enero de 2015, si bien la citada disposición no resuelve los hechos imposables (en este caso la adquisición por herencia) producidos con anterioridad al 1 de enero de 2015, como en este caso, en el que el impuesto sucesorio se devengó un año antes.

La normativa aplicable para Andrés Calamardo conforme a lo dispuesto en la citada disposición debería haber sido la de la Comunidad de Madrid [disp. adic. Segunda.Uno.1 b) LISD], si bien la competencia territorial seguiría correspondiendo al Estado (disp. adic. Segunda.Dos LISD). Por tanto, antes y después de la citada modificación Andrés Calamardo deberá igualmente cumplimentar sus obligaciones por el impuesto sucesorio a la Administración Tributaria del Estado, siendo el cambio más significativo, además de la normativa aplicable, la obligación de autoliquidar el impuesto, es decir, si el hecho imponible se hubiera producido en 2015 debería practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación debería ingresar la deuda tributaria.

Dado que dicha disposición adicional segunda se ha aprobado y entra en vigor con posterioridad al devengo del ISD aplicamos la normativa del Estado. No obstante lo anterior, debería a efectos prácticos, en el supuesto de ser más ventajoso, en caso de optar por el régimen de autoliquidación, rectificar la autoliquidación presentada (art. 120.3 LGT)<sup>1</sup>.

Por lo que se refiere a Francisco Calamardo no le será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid a la fecha del devengo del impuesto ni tampoco la disposición adicional segunda de la LISD, según redacción dada por la Ley 26/2014, al no residir en un Estado miembro de la UE o del Espacio Único Europeo [disp. adic. Segunda.Uno.1 b) LISD].

A Juan, Antonio y, en su caso, Cristina Calamardo les será de aplicación la normativa de la Comunidad de Madrid [arts. 28.1.1.º b) y 32.5 Ley 22/2009].

<sup>1</sup> Los ingresos realizados, desde el momento en que se dicte la sentencia que declare nulo (en este caso parcialmente) el impuesto, se convierten en ingresos indebidos y puede ser solicitada su devolución por el procedimiento que regule la normativa interna. El procedimiento para obtener la devolución de las cantidades ingresadas es el previsto en el apartado 4 del artículo 221 de la LGT, que dispone que «cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120» de la misma ley.

Siendo el devengo del impuesto sucesorio el 1 de enero de 2014 (art. 24.1 LISD), el plazo de presentación en la Administración del Estado para Andrés y Francisco Calamardo será de seis meses [art. 67.1 a) RISD] a contar desde el día siguiente al del fallecimiento del causante, por lo que debe partirse del día 2 de enero siendo, por tanto, el último día del plazo el día 1 de julio de 2014 [Consulta núm. V3096/2011, de 30 de diciembre (NFC043400)].

Para el resto de los contribuyentes, en los que la competencia territorial corresponde a la Comunidad de Madrid (art. 55.3 Ley 22/2009), los plazos serán los mismos al no haber aprobado dicha comunidad autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas nada al respecto, si bien no deberán presentarse a la Administración del Estado sino a la Dirección General de Tributos y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid. Debemos recordar que para dichos obligados tributarios debe aplicarse la normativa aprobada por la Comunidad de Madrid, que en la fecha del devengo era el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en Materia de Tributos Cedidos por el Estado (aprobado por RDLeg. 1/2010, de 5 de noviembre) y en lo no regulado deberá aplicarse la normativa del Estado.

#### Cuadros-resumen Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones normativa aplicable

Obligación de contribuir	Exigencia ISD (4)			
<b>OBLIGACIÓN PERSONAL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Contribuyente</b> (causahabiente, donatario, beneficiario o favorecido) que tenga su <b>residencia habitual en España</b> según las normas del <b>IRPF</b> (art. 6 LISD) (1).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por la <b>totalidad</b> de los bienes y derechos que adquieran.</li> <li>• Con <b>independencia</b> de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.</li> <li>• Con <b>independencia</b> del domicilio o residencia de la persona o entidad pagadora.</li> </ul>			
<b>OBLIGACIÓN REAL</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Contribuyente</b> (causahabiente, donatario, beneficiario o favorecido) que <b>NO</b> tenga su <b>residencia habitual en España</b> según las normas del <b>IRPF</b> (art. 7 LISD) (1).</li> </ul>	Por la <b>adquisición de bienes y derechos</b> , cualquiera que sea su naturaleza.	Que estuvieran <b>situados</b> (2)	<b>En territorio español</b>	
		Pudieran <b>ejercitarse</b>		
Hubieran de <b>cumplirse</b>				
	Por la percepción de cantidades derivadas de contratos de <b>seguros sobre la vida</b> cuando el contrato (3).	Haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas.		
		Se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.		
				.../...

Obligación de contribuir	Exigencia ISD (4)				
.../...					
<p>(1) Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del IRPF, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los 365 anteriores al del devengo del impuesto (art. 17.2 RISD).</p> <p>(2)</p> <table border="1"> <tr> <td rowspan="3">Se considerarán <b>situados en territorio español</b> (art. 18.2 RISD)</td> <td>• Los bienes <b>inmuebles</b> que radiquen en territorio español.</td> </tr> <tr> <td>• Los bienes <b>muebles</b> afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.</td> </tr> <tr> <td>• En general, los que <b>habitualmente</b> se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.</td> </tr> </table> <p>(3) Salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero (art. 18.1 RISD).</p> <p>(4) Es <b>preciso</b> tener en cuenta que la Comisión Europea ha aprobado la <b>Recomendación 2011/856/UE, de 15 de diciembre de 2011</b>, relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones.</p>		Se considerarán <b>situados en territorio español</b> (art. 18.2 RISD)	• Los bienes <b>inmuebles</b> que radiquen en territorio español.	• Los bienes <b>muebles</b> afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.	• En general, los que <b>habitualmente</b> se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.
Se considerarán <b>situados en territorio español</b> (art. 18.2 RISD)	• Los bienes <b>inmuebles</b> que radiquen en territorio español.				
	• Los bienes <b>muebles</b> afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español.				
	• En general, los que <b>habitualmente</b> se encuentren en territorio español, aunque en el momento del devengo del ISD estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.				

Contribuyente ISD	Hecho imponible		Normativa aplicable
Obligación <b>personal</b> de contribuir del artículo 6 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa	Causante residente en España	Normativa autonómica
		Causante NO residente en España	Normativa <b>estatal</b>
	Donaciones de inmuebles	Inmueble situado en España	Normativa autonómica
		Inmueble NO situado en España	Normativa <b>estatal</b>
	Donaciones demás bienes y derechos		Normativa autonómica
Obligación <b>real</b> de contribuir del artículo 7 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa		Normativa <b>estatal</b>
	Donaciones de inmuebles		
	Donaciones de los demás bienes y derechos		

Contribuyente residente en España	
Hecho imponible del ISD (art. 3.1 LISD)	Normativa autonómica aplicable (*) [arts. 27, 28.1.1.º b) y 32 Ley 22/2009]
<b>Adquisiciones mortis causa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La normativa de la comunidad autónoma donde el causante hubiere permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.</li> </ul>
.../...	



Contribuyente residente en España	
Hecho imponible del ISD (art. 3.1 LISD)	Normativa autonómica aplicable (*) [arts. 27, 28.1.1.º b) y 32 Ley 22/2009]
.../...	
Cantidades percibidas por los beneficiarios de <b>seguros sobre la vida</b> que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario	<ul style="list-style-type: none"> <li>Igual que las adquisiciones mortis causa.</li> </ul>
<b>Donaciones</b> de bienes <b>inmuebles</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La normativa de la comunidad autónoma en la que radiquen los bienes inmuebles.</li> </ul>
<b>Donaciones</b> de los <b>demás bienes y derechos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>La normativa de la comunidad autónoma donde el donatario hubiere permanecido un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.</li> </ul>
Transmisión a título lucrativo de los valores a que se refiere el <b>artículo 108 de la LMV</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Igual que la donación de bienes inmuebles.</li> </ul>
<p>(*) La Sala acuerda: Plantear <b>cuestión de inconstitucionalidad</b> ante el Tribunal Constitucional respecto del <b>artículo 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana</b>, por <b>vulneración de los artículos 14, 31.1 y 139.1 de la CE</b>, suspendiendo provisionalmente las actuaciones del recurso de casación hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre su admisión. Elevar la cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional junto con testimonio de los autos principales y las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia [Auto TS de 8 de mayo de 2013, rec. núm. 4209/2011 (NFJ051476)].</p> <p>«Gozarán de una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:</p> <p>a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, <b>que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.</b>» [art. 12 bis a) Ley 13/1997].</p> <p>«Gozarán de una bonificación del 75 por 100 de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:</p> <p>a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II del artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, <b>que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto</b>» [art. 12 bis.1 a) Ley 13/1997. <b>Bonificaciones en la cuota; redacción actual</b>].</p>	

Contribuyente ISD	Normativa aplicable		
Obligación <b>personal</b> de contribuir del artículo 6 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa	Causante residente en España	Normativa autonómica
		Causante NO residente en España	Normativa estatal/a)
.../...			

Contribuyente ISD	Normativa aplicable		
.../...			
	Donaciones de inmuebles	Inmueble situado en España	Normativa autonómica
		Inmueble NO situado en España	Normativa estatal(d)
	Donaciones demás bienes y derechos	Normativa autonómica	
Obligación <b>real</b> de contribuir del artículo 7 de la Ley 29/1987	Adquisiciones mortis causa b)		Normativa estatal(b), c), e)
	Donaciones de inmuebles c)		
	Donaciones de los demás bienes y derechos e)		

	Hecho imponible	Circunstancias	Contribuyentes	Normativa autonómica
a)	Sucesión mortis causa	Causante hubiera sido residente en un EM de la UE o del EEE, distinto de España	Contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.</li> <li>Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la comunidad autónoma en que resida.</li> </ul>
b)	Sucesión mortis causa	Causante hubiera sido residente en una comunidad autónoma	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde hubiera sido residente el causante.</li> </ul>
c)	Donación	Bienes inmuebles situados en España	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde radiquen los bienes inmuebles.</li> </ul>
d)	Donación	Bienes inmuebles situados en un EM de la UE o del EEE, distinto de España	Contribuyentes residentes en España	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde residan los contribuyentes.</li> </ul>
				.../...

	Hecho imponible	Circunstancias	Contribuyentes	Normativa autonómica
.../...				
e)	Donación	Bienes muebles situados en España	Contribuyentes no residentes, que sean residentes en un EM de la UE o del EEE	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comunidad autónoma donde hayan estado situados los bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.</li> </ul>
<p><b>Disposición adicional Segunda.Uno.1 de la Ley 29/1987 (según redacción Ley 26/2014, de 27 noviembre) para adecuar la normativa del ISD a lo dispuesto por la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12).</b></p>				

Normativa foral y normativa de territorio común: deslinde	
1.º	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplicación de los <b>puntos de conexión</b> regulados en la Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra) y Ley 12/2012 (Concierto Económico con el País Vasco).</li> </ul>
2.º	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aplicación de los <b>puntos de conexión</b> regulados en la Ley 22/2009 REQUISITO: exclusivamente en los supuestos en los que la Ley 28/1990 y Ley 12/2012 atribuyan la competencia al territorio común.</li> </ul>

## 2. DETERMINACIÓN DE LA MASA HEREDITARIA NETA INICIAL

Valor real de los bienes y derechos .....	3.400.000
Ajuar doméstico .....	102.000
	$(3.400.000^2 \times 3\%^3)$
	.../...

<sup>2</sup> No se ha descontado el legado de 500.000 euros en la determinación del importe del ajuar doméstico, según el criterio seguido por algunas Administraciones Tributarias Autonómicas y el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura [Sentencia 956/2013, de 17 de septiembre (NFJ052525)]: la determinación del ajuar doméstico se hace sobre el total de los bienes dejados por el testador incluidos los legados.

En sentido contrario, la Consulta V2255/2011, de 26 de septiembre (NFC042331): al no formar parte de la herencia, no se incluyen en el concepto de caudal relicto los bienes que se transmiten mediante legado, por lo que tampoco se incluyen en la base de cálculo del ajuar doméstico.

<sup>3</sup> Valoración fiscal según lo dispuesto en el artículo 15 de la LISD, salvo prueba fehaciente de su inexistencia o de su valor inferior, sin que sea suficiente la mera alegación de tal inexistencia o inferior valor. No resulta de aplicación la minoración del 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio al no sobrevivir el cónyuge (art. 34.3 RISD).

.../...	
Masa hereditaria bruta .....	3.502.000
Deudas deducibles .....	7.000 <sup>4</sup>
Gastos deducibles .....	3.000 <sup>5</sup>
Masa hereditaria neta inicial .....	3.492.000

### 3. LIQUIDACIÓN: DETERMINACIÓN DE LA PORCIÓN HEREDITARIA INDIVIDUAL, BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE Y CUOTA TRIBUTARIA

#### 3.1. ANDRÉS CALAMARDO (LEGATARIO DE 500.000 EUROS LIBRES DE IMPUESTOS)

De acuerdo con el artículo 16.3 del RISD, la disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del impuesto o que el pago de este sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

Además, el artículo 23.3 del RISD dispone que en el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este reglamento, el importe del impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

De estos preceptos podemos entender, siguiendo lo resuelto en la Consulta V0652/2005, de 20 de abril (NFC020806) lo siguiente: «que el impuesto sucesorio se satisface por los causahabientes, es decir, por los herederos o legatarios, en su caso, cualesquiera que sean las estipulaciones en contrario que establezcan estos o las disposiciones ordenadas por el testador y debe gravar el valor del legado, no del legado más el impuesto y será a cargo del legatario. Este se verá obligado a satisfacer la liquidación, bien con su propio dinero o bien con el que le entreguen las personas que por testamento deban asumirlo. En el primer caso –pago con dinero propio– el legatario ostentará un crédito frente a aquella persona, exigible por vía civil».

Por tanto, la base imponible del legatario no se verá aumentada por el impuesto pagado por los herederos. Estos se pueden deducir el propio legado para determinar su porción hereditaria pero no el impuesto que han de satisfacer. Si el legado se paga con dinero propio del legatario Andrés Calamardo, sujeto pasivo del impuesto sucesorio, este ostentará un crédito exigible por vía civil.

<sup>4</sup> Se trata de una deuda deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13.2 de la LISD.

<sup>5</sup> Se trata de un gasto deducible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 b) de la LISD.

En cuanto a la normativa aplicable será la estatal, teniendo en cuenta los comentarios hechos anteriormente.

Base imponible .....	500.000,00
Reducción parentesco .....	(7.993,46)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>492.006,54</b>
Cuota íntegra .....	108.390,71
Hasta 398.777,54 .....	80.655,08
Resto 93.229 al 29,75 % .....	27.735,62
Coefficiente multiplicador (grupo III) .....	1,6676 <sup>6</sup>
Cuota tributaria .....	180.752,34
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>180.752,34</b>

De aplicar la normativa de la Comunidad de Madrid, por hacer uso de lo dispuesto en la nueva disposición adicional segunda de la LISD, el resultado, en este caso y ante la ausencia de bonificaciones autonómicas para los contribuyentes incluidos en los grupos III y IV, sería prácticamente el mismo.

Base imponible .....	500.000,00
Reducción parentesco .....	(8.000,00)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>492.000,00</b>
Cuota íntegra .....	108.326,11
Hasta 399.408,59 .....	80.780,17
Resto 92.591,41 al 29,75 % .....	27.545,94
Coefficiente multiplicador (grupo III) .....	1,6676
Cuota tributaria .....	180.633,78
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>180.633,78</b>

No obstante lo anterior, si hubiera sido un hijo del causante el que residiera en Londres, con la nueva disposición fruto de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 y la combinación de reducciones y bonificaciones autonómicas, la tributación aplicando la normativa de la Comunidad de Madrid hubiera sido prácticamente cero (en torno a 100 veces inferior a la tributación aplicando la normativa estatal).

<sup>6</sup> En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, solo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 45 RISD).

### 3.2. LIQUIDACIÓN DE LOS HEREDEROS

Aunque la institución de herederos se realiza por el causante por terceras partes para la determinación de la porción hereditaria de cada heredero al haber recibido Juan Calamardo con fecha 1 de enero de 2009 una donación colacionable<sup>7</sup> es necesario tener en cuenta los siguientes preceptos del Código Civil:

**Artículo 1.035.** El heredero forzoso que concurra, con otros que también lo sean, a una sucesión, deberá **traer a la masa hereditaria los bienes o valores que hubiese recibido del causante de la herencia, en vida de este, por dote, donación u otro título lucrativo, para computarlo en la regulación de las legítimas y en la cuenta de partición.**

**Artículo 1.036.** La colación no tendrá lugar entre los herederos forzosos si el donante así lo hubiese dispuesto expresamente, o si el donatario repudiare la herencia, salvo el caso en que la donación deba reducirse por inoficiosa.

**Artículo 1.045.** No han de traerse a colación y partición las mismas cosas donadas, sino su **valor al tiempo en que se evalúen los bienes hereditarios.**

El aumento o deterioro físico posterior a la donación y aun su pérdida total, casual o culpable, será a cargo y riesgo o beneficio del donatario.

**Artículo 1.047.** El donatario tomará de menos en la masa hereditaria tanto como ya hubiese recibido, percibiendo sus coherederos el equivalente, en cuanto sea posible, en bienes de la misma naturaleza, especie y calidad.

Determinación de la masa hereditaria neta final	
+ Masa hereditaria neta inicial .....	3.492.000
- Legado .....	500.000
= Subtotal .....	2.992.000
+ Donación colacionable actualizada .....	657.000
Actualización IPC tasa variación 9,5 %	
= Total .....	3.649.000

<sup>7</sup> Al haber transcurrido más de cuatro años desde la donación el 2 de enero de 2009 hasta el fallecimiento el 1 de enero de 2014, no es aplicable la acumulación de donaciones prevista en el artículo 30 de la LISD.

Atribución de la masa hereditaria neta final			
Obligado tributario	Distribución 3.649.000	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan .....	1.216.333 (3.649.000/3)	559.333 (1.216.333 - 657.000) <sup>8</sup>	18,70 %
Francisco .....	1.216.333 (3.649.000/3)	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina .....	1.216.333 (3.649.000/3)	1.216.333	40,65 %

### 3.2.1. Liquidación Juan Calamardo

En la liquidación de Juan Calamardo se plantea la cuestión de la aplicación de la reducción por vivienda habitual y de la empresa familiar ya que, siendo su participación en la herencia de 1/3, percibe en la actualidad 657.000 euros de menos por haberlos recibido en virtud de la donación colacionable.

En este sentido, la Resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, señala que la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible. Todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente. También el TSJ de Madrid de forma reiterada, entre otras, la STSJ de Madrid 1176/2013, de 29 de octubre, rec. n.º 503/2011 (NFJ053896), resuelve que el artículo 27.1 de la LISD implica que el disfrute por los herederos de la reducción examinada es independiente de quien resulte adjudicatario de la vivienda habitual de la causante salvo que hubiesen sido atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicada en concepto distinto del de la herencia, supuestos estos últimos que no concurren en el caso analizado.

<sup>8</sup> La normativa actual del ISD no contiene ninguna referencia a las implicaciones fiscales de las donaciones colacionables. En cambio, el artículo 30.3 del Decreto 176/1959, de 15 de enero (Rgto. para la aplicación de la Ley de los impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes) ya derogado, disponía: «Al verificarse la colación de las dotes o donaciones, con arreglo al artículo 1.035 del Código Civil, o la extinción de la renta anual por muerte del ascendiente que la hubiere constituido, no se exigirá el impuesto por herencia sobre el capital de las mismas, si se justifica haber satisfecho ya el correspondiente a la donación o dote; pero si este excediere del que proceda exigir por la herencia, no habrá derecho a devolución alguna». No obstante ante la inexistencia de norma al respecto entendemos que en la medida en que ya se tributó por la donación, como en este caso, no debería Juan Calamardo volver a tributar por la misma, por tanto, en la determinación de su porción hereditaria individual debe minorarse el valor de la donación colacionable actualizada.

Aplicando literalmente lo dispuesto en la citada resolución y sentencia citada, la aplicación de la reducción se realizaría en función del porcentaje representativo de la base imponible sobre la masa hereditaria neta.

En relación con la empresa familiar Esponja, SA se cumplen todos los requisitos para la aplicación de la reducción del 95 % por adquisición mortis causa de participaciones en entidades establecida como análoga a la del Estado por el artículo 21.3 del texto refundido de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos. No puede decirse lo mismo de la entidad El Paraíso, SL al no realizar siquiera una actividad económica, por lo que no le sería de aplicación la citada reducción.

Derecho a la exención en IP y, por tanto, a la reducción en el ISD	
Requisitos	
En la entidad participada	• Realiza una actividad económica <sup>9</sup>
En la participación	• Tiene al menos el 5 % de forma individual o del 20 % con determinados familiares <sup>10</sup>
En el titular de la participación	• Realiza funciones directivas <sup>11</sup> y percibe una remuneración que representa más del 50 % de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal <sup>12</sup>

<sup>9</sup> La entidad Esponja, SA se dedica a la fabricación y comercialización de esponjas de baño, por tanto realiza una actividad económica.

<sup>10</sup> Es titular el causante de forma individual en el momento del fallecimiento del 50% de la entidad Esponja, SA (por tanto, de al menos el 5%) o con su hermano [incluido en el perímetro de parentesco del art. 4.Ocho.Dos b) LIP], es titular de forma conjunta del 100% (por tanto, de al menos el 20%).

<sup>11</sup> El causante realizaba funciones directivas, en concreto como administrador y gerente de la misma. Según el artículo 5.1 d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, se «considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa». Según la Consulta V1335/2013, de 19 de abril (NFC047346), se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho.Dos LIP cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa «efectiva intervención en las decisiones de la empresa» a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda. Sobre la prueba del ejercicio efectivo de funciones de dirección hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 31 de marzo de 2014, rec. n.º 4203/2010 (NFJ054055) y STSJ de Asturias 1417/2013, de 23 de diciembre, rec. n.º 615/2012 (NFJ056298).

<sup>12</sup> Las retribuciones percibidas por el causante por el ejercicio de las funciones de dirección por importe de 40.000 euros representan más del 50%, en concreto, representan el 100% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. Se entiende que para calcular dicho porcentaje habrá que tener en cuenta tanto en el numerador como en el denominador los rendimientos netos (no los ingresos íntegros, aunque se habla en la norma de remuneraciones para la determinación del numerador, ni de rendimientos netos reducidos aunque se habla en la norma de rendimientos para la determinación del denominador).



La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la de la Comunidad de Madrid.

Obligado tributario	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan .....	559.333	18,70 %
Francisco .....	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina .....	1.216.333	40,65 %

Base imponible .....	559.333,00
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual (500.000 × 0,95 × 0,1870) .....	(88.825,00)
Reducción empresa familiar (1.000.000 <sup>13</sup> × 0,80 <sup>14</sup> × 0,95 × 0,1870) .....	(142.120,00)

Es preciso tener en cuenta también la reciente STS de 16 de diciembre de 2013, rec. n.º 28/2010 (NFJ053124) «... en el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión mortis causa que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso... si aceptáramos el criterio defendido por la Administración y consideráramos como "último" ejercicio de renta el efectivamente devengado para el heredero, estaríamos tomando como referencia lo acontecido el año anterior, y no lo ocurrido el año en que tuvo lugar el fallecimiento del causante». En este caso el causante fallece el 1 de enero de 2014, por lo que debería tomarse en consideración los rendimientos correspondientes a 2013, lo contrario llevaría a la situación absurda de considerar los rendimientos obtenidos en un solo día. El problema radicaría en caso de fallecimiento también en fechas próximas al 1 de enero de 2014. En estos casos si bien como periodo impositivo de referencia debería tomarse en principio el 2014, habría que también tener presente los rendimientos de 2013 porque de lo contrario podrían darse situaciones injustas carente de toda lógica jurídica.

<sup>13</sup> La reducción del 95% debe aplicarse sobre el valor de las acciones (1.000.000 €), sin deducción de pasivo (10.000 €) proporcional de la herencia [STS de 6 de febrero de 2014, rec. n.º 1451/2013 (NFJ053627)] siendo esta forma de proceder coincidente con la doctrina del TS [STS de 18 de marzo de 2009, rec. n.º 6739/2004 (NFJ033174)].

<sup>14</sup> El porcentaje de afectación derivado de la aplicación de la regla del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio es del 80%.

Según la STSJ de Andalucía de 31 de octubre de 2013: «el beneficio... solo alcanza a los bienes afectos al objeto de la empresa». En el mismo sentido, la Consulta V2162/2013, de 2 de julio (NFC048508), establece que «razones de lógica y coherencia interna del mecanismo a que se ha hecho referencia, así como de justicia tributaria, avalan que el porcentaje de reducción haya de operar sobre el importe que resulte exento del valor de los elementos de que se trate, si bien tomando en consideración no el valor contable sino el valor real de los mismos».

En sentido contrario, la STSJ de Madrid 1355/2013, de 15 de noviembre, rec. n.º 1673/2010 (NFJ053918): «La reducción del 95 por ciento que debe afectar al valor de la empresa familiar adquirida mortis causa debe entenderse

<b>Base liquidable .....</b>	<b>312.388,00</b>
Cuota íntegra .....	58.589,92
Hasta 239.770,16 .....	40.072,37
Resto 72.617,84 al 25,50% .....	18.517,55
Coefficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria .....	58.589,92
Bonificación 99% (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid) .....	(58.004,02)
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>585,90</b>

### 3.2.2. Liquidación Francisco Calamardo

Son aplicables a la liquidación de Francisco Calamardo las consideraciones realizadas para Juan Calamardo.

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la estatal.

Obligado tributario	Distribución MHN: 2.992.000	Porcentaje MHN
Juan .....	559.333	18,70 %
Francisco .....	1.216.333	40,65 %
Antonio y Cristina .....	1.216.333	40,65 %

Base imponible .....	1.216.333,00
Reducción parentesco .....	(15.956,87)
Reducción vivienda habitual .....	(122.606,47)
(500.000 × 0,95 × 0,4065) Límite 122.606,47 [art. 20.2 c) LISD]	
Reducción empresa familiar (1.000.000 × 0,80 × 0,95 × 0,4065) .....	(308.940,00)

que incluye el valor total de la misma pues no se señala que deba ser en relación con el valor de la empresa entendida únicamente respecto de los bienes patrimoniales que están afectos a la citada actividad empresarial. La Comunidad de Madrid no ha establecido limitación referida por lo que la reducción opera sobre el 100 por cien del valor neto de las participaciones dejadas en herencia».

<b>Base liquidable</b> .....	<b>768.829,66</b>
Cuota íntegra .....	190.745,58
Hasta 398.777,54 .....	80.655,08
Resto 370.052,12 al 29,75 % .....	110.090,50
Coefficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria .....	190.745,58
<b>Cuota a ingresar</b> .....	<b>190.745,58</b>

### 3.2.3. Liquidación Antonio y Cristina Calamardo

Son aplicables a esta liquidación las consideraciones realizadas para Juan Calamardo.

La normativa aplicable, como se ha señalado anteriormente, es la de la Comunidad de Madrid.

En cuanto a la tributación de la sustitución fideicomisaria es preciso realizar las siguientes puntualizaciones.

El artículo 26 d) de la LISD dice:

«Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda».

El artículo 53.3 del RISD dispone:

«En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos inter vivos o mortis causa, en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento».

Por lo tanto, a Antonio Calamardo se le considera en este caso usufructuario al no poder disponer de los bienes de su padre siendo el valor del usufructo del 49% atendiendo a sus 40 años de edad en el momento del fallecimiento de su padre [89 – 40, situándose el citado valor entre 10% y el 70%; regla nemotécnica que se obtiene del art. 26 a) LISD]. La liquidación, que tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y su grado de parentesco con el causante, sería la siguiente:

Base imponible ( $0,49 \times 1.216.333,00$ ) .....	596.003,17
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual ( $500.000 \times 0,95 \times 0,4065 \times 0,49$ ) .....	(94.612,87)
Reducción empresa familiar ( $1.000.000 \times 0,80 \times 0,95 \times 0,4065 \times 0,49$ ) .....	(151.380,60)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>334.009,70</b>
Cuota íntegra .....	64.103,45
Hasta 239.770,16 .....	40.072,37
Resto 94.239,54 al 25,50% .....	24.031,08
Coficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria .....	64.103,45
Bonificación 99% (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid) .....	(63.462,42)
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>641,03</b>

Más controvertida es la tributación del último fideicomisario (Cristina), en concreto, su asimilación al nudo propietario (la norma solo establece que no se le reputará como usufructuario).

A favor de su consideración como nudo propietario es preciso señalar que el fideicomisario sucede al causante, y que lo hace desde el mismo momento de la muerte de este, de modo que aunque muera antes que el fiduciario no pierde el derecho, sino que se considera que ya lo había adquirido y que lo transmite a sus herederos.

Adicionalmente, en este supuesto, desde la institución está claro quién será el propietario de los bienes al fallecimiento del heredero fiduciario (Cristina Calamardo). En los casos de sustitución fideicomisaria en los que no se conoce quién será el último fideicomisario llamado por el testador porque no exista aún al tiempo del fallecimiento de este no sería posible la atribución de la citada nuda propiedad.

Según la STSJ de Asturias 1382/2005, de 14 de septiembre, rec. n.º 1698/2000 (NFJ022354), no puede olvidarse que la herencia del testador o fideicomitente es una sola herencia, que solo temporal y transitoriamente pasa a manos del heredero fiduciario, y la diferencia fundamental entre el fideicomiso de residuo y la genuina sustitución fideicomisaria es que en esta última el fideicomisario adquiere, a la muerte del testador, de modo definitivo, el derecho a la nuda propiedad de todos los bienes en que ha sido instituido, dado que el fiduciario viene obligado a conservar como mero usufructuario los bienes de la herencia, mientras que, en la primera, el fideicomisario de residuo, que no adquiere el derecho a la sucesión hasta el último momento de vida del fiduciario, adquiere el derecho solo al residuo.

Si consideramos a Cristina Calamardo como nudo propietaria, la liquidación sería la siguiente:

Base imponible ( $0,51 \times 1.216.333,00$ ) .....	620.329,83
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual ( $500.000 \times 0,95 \times 0,4065 \times 0,51$ ) .....	(98.474,63)
Reducción empresa familiar ( $1.000.000 \times 0,80 \times 0,95 \times 0,4065 \times 0,51$ ) ....	(157.559,40)
<b>Base liquidable .....</b>	<b>348.295,80</b>
Base imponible teórica .....	1.216.333,00
Reducción parentesco .....	(16.000,00)
Reducción vivienda habitual ( $500.000 \times 0,95 \times 0,4065$ ) Límite 123.000.....	(123.000,00)
Reducción empresa familiar ( $1.000.000 \times 0,80 \times 0,95 \times 0,4065$ ) .....	(308.940,00)
Base liquidable teórica .....	768.393,00
Cuota íntegra teórica .....	190.553,03
Hasta 399.408,59 .....	80.780,17
Resto 368.984,41 al 29,75 % .....	109.772,86
Coefficiente multiplicador (grupo II) .....	1,00
Cuota tributaria teórica .....	190.553,03
Tipo medio efectivo ( $190.553,03/768.393,00$ ) .....	0,2479
Cuota tributaria ( $0,2479 \times 348.295,80$ ) .....	86.342,53
Bonificación 99% (art. 25 DLeg. 1/2010 de la Comunidad de Madrid) .....	(85.479,10)
<b>Cuota a ingresar .....</b>	<b>863,43</b>

En el momento de la consolidación del dominio deberíamos aplicar el citado tipo medio del 24,79% al valor atribuido al usufructo en el momento de la constitución del mismo.

En sentido contrario, parte de la doctrina considera que en estos casos tanto el fiduciario como los fideicomisarios intermedios tributarán, fijándose la base por aplicación de las reglas relativas a los usufructos vitalicios cada vez que tenga lugar la sustitución en virtud de la cual adquieran los bienes, sin liquidar al último fideicomisario por la adquisición de la nuda propiedad, al que se liquidará el impuesto por adquisición del pleno dominio, cuando fallezca el heredero fiduciario.

**En este sentido, la STS de 11 de enero de 1996, rec. n.º 3363/1991 (NFJ004341), señala:**

«En la sustitución fideicomisaria existen llamamientos sucesivos, pero en los intermedios, los herederos adquieren con la limitación de conservar y transmitir los bienes a los siguientes, de manera que el último heredero fideicomisario es el que adquiere en plenitud, por lo que la Ley fiscal grava a los intermedios como usufructuarios y al último por el pleno dominio, salvo que aquellos tuviesen facultades de disposición».

**También la STSJ de Madrid 30954/2009, de 23 de noviembre, rec. n.º 384/2006 (NFJ037422)**, resuelve en relación con esta institución lo siguiente: «La tributación de esta figura está contemplada en el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que establece en sus apartados d) y e) que siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda. La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores. En su desarrollo el artículo 53 apartado 3.º del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece que en las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos "ínter vivos" o "mortis causa", en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este reglamento. Del propio texto de la norma se deduce que, con independencia de la regulación de la institución en el Código Civil, el heredero fideicomisario adquiere derechos a la sucesión desde la muerte del causante. Por tanto los efectos tributarios, se producen desde la efectiva adquisición de la herencia, que es cuando desaparecen las limitaciones, y por lo tanto el momento en el que se produce el hecho imponible. Por ello el actor debe tributar por lo que recibe en el momento de la efectiva adquisición de la herencia, y ello con independencia de ser heredero del original causante y no del heredero fiduciario, pues en todo caso la recepción de los bienes del causante no se produce hasta el fallecimiento del fiduciario, y aunque este tribute por el usufructo no significa que el heredero fideicomisario tenga un derecho perfecto sobre la nuda propiedad de los bienes desde el fallecimiento del primer causante, sino una mera expectativa, como lo demuestra el hecho de que el conocimiento de quién será el heredero o herederos fideicomisarios solo se sabrá en el momento del fallecimiento del fiduciario al que los herederos fideicomisarios deben sobrevivir. En tanto en cuanto vive el fiduciario los herederos fideicomisarios son inciertos. En el caso enjuiciado serán herederos fideicomisarios los hijos de D.ª A... si los tuviere y si no a los parientes de ellos a quienes correspondiera heredarlos según los llamamientos de la sucesión intestada. Del texto del testamento se deduce que todos o algunos de los segundos llamados podían incluso no estar concebidos, por lo que difícilmente podían ser titulares de derecho real alguno y por ende tributar por el impuesto al tiempo del fallecimiento de G..., debiendo además señalarse que no consta tampoco que se haya producido pago alguno por la nuda propiedad, por lo que al recurrente le sería exigible el impuesto por dicho concepto, dado que la prescripción para liquidar el impuesto no se inicia sino desde el día del fallecimiento del heredero fiduciario momento en que

se produce la realización del hecho imponible y desde el cual debe iniciarse el plazo prescriptivo, para la determinación de la herencia, y si la tributación ha de producirse por la nuda propiedad recibida de G..., según su criterio, y por la extinción del usufructo disfrutado por D.<sup>a</sup> A..., la suma de ambos no puede ser otra que la tributación por el pleno dominio. Por tanto el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado».

Si seguimos esta tesis, a la que nos unimos, no habría que realizar ninguna liquidación a Cristina en el momento del fallecimiento del causante y se procedería a la liquidación por la adquisición de la plena propiedad en el momento del fallecimiento del heredero fiduciario (su padre Antonio Calamardo) teniendo en cuenta el valor de los bienes en dicho momento y su grado de parentesco con el fideicomitente, su abuelo Patricio Calamardo.

## ITP Y AJD

### **1. VENTA DE LAS PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD EL PARAÍSO, SL**

Una vez realizada la aceptación y la partición de la herencia, en escritura pública de fecha 1 de octubre de 2014, don Francisco Calamardo, adjudicatario de las 500 participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL, transmite las mismas a la entidad El Retiro Dorado, SL.

El artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (LMV) tradicionalmente, y también ahora en su redacción dada por la disposición final primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, con entrada en vigor el día 31 de octubre de 2012, establece la exención general del gravamen por el IVA o por el ITP y AJD de la transmisión de valores, incluidas a estos efectos la transmisión de participaciones sociales. No obstante lo anterior, si se trata de eludir su pago por la transmisión del inmueble de la entidad al que representa las participaciones sociales transmitidas, la operación volvería a ser gravada por el impuesto exencionado.

Por tanto, si mediante la transmisión de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión del inmueble propiedad de la citada entidad a la que representa dichas participaciones sociales, es decir, el pago del IVA o del ITP y AJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de participaciones sociales, sino como transmisión de inmuebles, lo cual implica que desde ese momento la transmisión de las citadas participaciones sociales en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos.

El artículo 108.2 de la LMV [incisos a), b) y c) del párrafo segundo] regula tres supuestos específicos en los que se presume *iuris tantum* el ánimo elusorio, dispensando a la Administración de probar la existencia del mismo.

De los tres supuestos específicos, el único que en principio podría tener encaje sería el regulado en la letra a):

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos<sup>15</sup> a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

Pero en este caso, en la venta de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL no concurre el citado supuesto a) de presunción de ánimo de elusión, ya que si bien el activo está formado al menos en un 50 % por inmuebles radicados en España no afectos a actividades económicas (finca de recreo en Gandía destinada a veraneo), El Retiro Dorado, SL, como adquirente, no obtiene el control de la entidad.

Por tanto, parece que no concurren los requisitos exigidos en el párrafo segundo del artículo 108.2 de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) y c)–, por lo que no sería de aplicación la excepción a la exención prevista en los citados incisos.

No obstante lo anterior, de los datos objetivos contenidos en el enunciado sí pudiera deducirse que la transmisión del 50 % de las participaciones sociales de la entidad El Paraíso, SL incurre en lo previsto en el párrafo primero del artículo 108.2 de la LMV, siguiendo lo dispuesto en la Consulta V0307/2013, de 14 de febrero (NFC046535). La prueba de que se realiza la transmisión con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITP y AJD corresponde a la Administración tributaria.

El impuesto eludido que habría gravado la transmisión del inmueble presumiblemente es la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD, ya que, aunque la sociedad hubiera transmitido la vivienda, al no estar afecta la misma a actividades económicas, el impuesto procedente sería directamente TPO. Incluso si entendiéramos que al ser una sociedad la transmitente hipotética del inmueble, la entrega estuviera sujeta al IVA, dicha entrega estaría exenta y no cabría renuncia a la exención por el destino previsible de la finca como vivienda destinada a veraneo.

Según la regla 5.ª del artículo 108.3 para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real del inmueble, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa.

Si hubiese sido de aplicación la letra a) se tomaría como base imponible la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de

---

<sup>15</sup> Las Consultas V3528/2013, de 4 de diciembre (NFC049867), y V3604/2013, de 13 de diciembre (NFC049933), señalan que los requisitos de afectación de bienes a los que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988 deben ser los exigidos por la normativa del IVA y no la del IRPF.



este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

Hecho imponible	Transmisión de valores sujeta a TPO de bien inmueble: art. 7.1 a) TRLITP y AJD
Sujeto pasivo	El adquirente: El Retiro Dorado, SL: art. 8 a) TRLITP y AJD
Devengo	1 de octubre de 2014
Base imponible	780.000 euros (50 % del valor real del bien inmueble)
Tipo de gravamen	10 % (art. 13.Uno Ley 13/1997 de la Comunitat Valenciana, art. 33.2 Ley 22/2009)
Cuota tributaria	78.000 euros

2. Según el apartado quinto del enunciado, nos encontramos con dos hechos imposables diferenciados:

- La transmisión del local comercial.
- La constitución de la condición resolutoria explícita.

## 2.1. LA TRANSMISIÓN DEL LOCAL COMERCIAL

La transmisión del local comercial es una entrega de bienes sujeta al IVA [art. 7.1.º b) LIVA<sup>16</sup> en relación con el art. 5.Uno c) LIVA] y si el adquirente actúa en el ejercicio de su actividad empresarial y, en función de su destino previsible, tuviera derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición cabría la renuncia a la exención en el IVA (art. 20.Dos LIVA)<sup>17</sup>. El sujeto pasivo del IVA sería la entidad adquirente Expreso, SA por inversión del sujeto pasivo [art. 84.Uno.2.º e) LIVA].

<sup>16</sup> Artículo 7.1.º a) de la LIVA, desde 1 de enero de 2015 (según nueva redacción de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre).

<sup>17</sup> La Ley 28/2014, de 27 de noviembre, da nueva redacción al apartado dos del artículo 20 de la LIVA (entrada en vigor de dicho apartado el 1 de enero de 2015) estableciendo que «Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar **la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción**». Se amplía, por tanto, el ámbito objetivo de aplicación de la renuncia a las exenciones inmobiliarias.

La tributación de la operación por IVA implicaría la sujeción a la cuota gradual documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD.

Hecho imponible	Transmisión de local alquilado sujeto y no exento a IVA: art. 7 LIVA en relación con el 5 de la LIVA. Sujeción a la cuota gradual de la modalidad de AJD del ITP y AJD
Sujeto pasivo	La entidad Expresso, SA (el adquirente del bien; art. 29 TRLITP y AJD)
Devengo	1 de diciembre de 2014
Base imponible	300.000 euros
Tipo de gravamen	1,8 % [art. 7 b) Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Cataluña]
Cuota tributaria	5.400 euros

## 2.2. LA CONSTITUCIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA EXPLÍCITA

Se trata de una convención independiente a la compraventa que hay que liquidar por separado (art. 4 TRLITP y AJD).

De acuerdo con el artículo 7.3 del TRLITP y AJD:

«Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

Por su parte, el artículo 12 del RITP y AJD dispone que:

«1. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equiparán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida.

2. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen

el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

3. Si como consecuencia de quedar exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones empresariales de bienes inmuebles tributasen por la modalidad de *transmisiones patrimoniales onerosas*, también tributará por esta modalidad la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado, siempre que el **gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya**».

Se acompaña el siguiente cuadro-resumen para su comprensión:

<p>Ley Hipotecaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Artículo 10: En la inscripción de los contratos en que haya mediado precio o entrega de metálico, se hará constar el que resulte del título, así como la forma en que se hubiese hecho o convenido el pago.</li> <li>• Artículo 11: La expresión del aplazamiento del pago, conforme al artículo anterior, no surtirá efectos en perjuicio de tercero, a menos que se garantice aquel con hipoteca o se dé a la falta de pago el carácter de condición resolutoria explícita. En ambos casos, si el precio aplazado se refiere a la transmisión de dos o más fincas, se determinará el correspondiente a cada una de ellas.</li> <li>• Artículo 23: El cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos, se hará constar en el registro bien por medio de una nota marginal, si se consuma la adquisición del derecho, bien por una nueva inscripción a favor de quien corresponda, si la resolución o rescisión llega a verificarse.</li> </ul>		
<p>Regla general de tributación (arts. 7.3 TR y 12 Rgto.)</p>	<p>La condición resolutoria la <b>establece</b> el comprador para <b>favorecer</b> al vendedor</p>	<p>Si el <b>comprador</b> de la finca es empresario o profesional</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• No sujeta a TPO.</li> <li>• Sujeta y no exenta a la cuota gradual de AJD (la constitución y la cancelación, en su caso, hechas en escritura pública).</li> </ul>
<p>Regla especial de tributación (arts. 7.3 TR y 12 Rgto.)</p>	<p>No interesa quien constituye la condición en caso de transmisión sujeta y no exenta de IVA</p>	<p>Si el <b>comprador</b> de la finca es particular</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sujeta y no exenta a TPO (se <b>equipara a la hipoteca</b>).</li> <li>• No sujeta a la cuota gradual de AJD.</li> </ul>
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Independientemente del comprador que constituya la condición, está sujeta la condición a la cuota gradual de AJD.</li> <li>• Dicho de otra manera, si la compraventa tributa por IVA, la constitución de la condición en escritura pública tributa siempre por la cuota gradual de AJD.</li> </ul>

Como la transmisión del inmueble está sujeta al IVA, la constitución de la condición resolutoria explícita tributará en todo caso por la cuota gradual documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del ITP y AJD, **independientemente de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya.**

Para la determinación de la base imponible (valor declarado) habrá que atender al contenido valuable, que en este caso sería el valor de la garantía (art 30.1 TRLITP y AJD).

Hecho imponible	Constitución de condición resolutoria explícita sujeta a AJD: arts. 7.3 y 31.2 TRLITP y AJD y 12 RITP y AJD
Sujeto pasivo	Juan Calamardo (el vendedor, por ser la persona en cuyo interés se establece; art. 29 TRLITP y AJD)
Devengo	1 de diciembre de 2014
Base imponible	115.000 euros (100.000 € parte aplazada + 5.000 € de intereses + 10.000 € de penalización, cantidades garantizadas con la constitución de la condición resolutoria explícita)
Tipo de gravamen	1,5 % [art. 7 e) Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Cataluña]
Cuota tributaria	1.725 euros