

NÚMERO DE CONSULTA NO VINCULANT: NV0001-12

ÒRGAN: Direcció General de Tributs

DATA D'EIXIDA: 28/01/2013

NORMATIVA:

- Articles 28 i 55 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.
- Articles 848, 849, 850, 851 i 852 del Codi Civil.
- Article 3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.
- Article 12 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

En data 9 de juliol de 2010 mor el senyor XXX, i baix testament de data 28 de juny de 2005, havia desheretat els seus fills, el senyor AAA i la senyora BBB, i institueix com a hereva a la seua germana, la senyora YYY, que va premorir al senyor XXX.

No obstant això, el senyor AAA i la senyora BBB van negar la concurrència de la causa de desheretament, que va portar a la interposició de la corresponent demanda dirigida a les hereves (en substitució de la senyora YYY) la senyora CCC i la senyora DDD.

Per acord transaccional homologat judicialment, les hereves reconeixen que els fills del difunt tenen dret a la llegítima legalment establida.

QÜESTIÓ PLANTEJADA

Tributació de l'adquisició dels hereus legitimaris, sobre els béns i drets que les nebodes (hereves del terç de lliure disposició) han de transmetre'ls, com a conseqüència de l'acord transaccional pel qual es reconeix la inexistència de cap desheretament.

CONTESTACIÓ COMPLETA

El Codi Civil, en la secció novena del capítol II estableix:

Article 848.

“El desheretament només podrà tindre lloc per alguna de les causes que assenyalava expressament la llei.”

Article 849.

“El desheretament només es podrà fer en testament, expressant-hi la causa legal en què es fon.”

Article 850.

“La prova de ser certa la causa del desheretament correspondrà als hereus del testador si el desheretat la negara.”

Article 851.

“El desheretament fet sense expressió de causa, o per causa la certesa del qual, si es contradiguera, no es provarà, o que no siga una de les assenyalades en els quatre articles següents, anul·larà la institució d'hereu en quant perjudique el desheretat; però valdran els llegats, millores i la resta de disposicions testamentàries en el que no perjudiquen la llegítima esmentada.”

Article 852.

“Són causes justes per al desheretament, en els termes que específicament determinen els articles 853, 854 i 855, les d'incapacitat per indignitat per a succeir, assenyalades en l'article 756 amb els números 1, 2, 3, 5 i 6.”

L'acord transaccional pel qual esdevé ineficaç el desheretament testamentari va establir, respecte al testament atorgat pel senyor XXX, el juny de 2005, davant del notari, el següent:

- a) Reconeixen com no existent la causa de desheretament del senyor AAA i la senyora BBB continguda en la clàusula primera testamentària.
- b) Que, segons l'anterior, esdevé ineficaç la clàusula primera testamentària que conté el desheretament, i en conseqüència, s'entén nul·la la institució d'hereus si perjudica el dret a la llegítima.
- c) Reconeixen el dret del senyor AAA i de la senyora BBB a percebre la llegítima que per llei li correspon, això és, 2/3 de l'herència de son pare, el senyor XXX.
- d) Que la senyora CCC i la senyora DDD, han d'entregar al senyor AAA i a la senyora BBB la llegítima que els correspon amb efectes des del dia de la defunció de son pare, el senyor XXX.

En aquest sentit, la consulta vinculant de la Direcció General de Tributs, V-1514-2011, estableix:

“Si el desheretament va ser fet sense expressió de causa o per alguna causa que no fóra de les mencionades abans, la interpretació conjunta dels articles 849 i 851 del Codi Civil condueix a entendre que, com que tal disposició testamentària no té plena validesa, la part de la llegítima estricta corresponent al desheretat entra en el seu patrimoni directament del causant, per la qual cosa la tributació procediria com a operació successòria. Per contra, si el desheretament va ser fet amb expressió d’alguna de les causes avantdites i, no obstant això, la resta de cohereus i cònjuges pretenen transmetre la seua part de llegítima al desheretat, significaria, independentment de les motivacions que els impulsen, la renúncia gratuïta a favor de persona determinada d’un dret integrat en els seus patrimonis respectius, per la qual cosa estariem davant d’una adquisició entre vius i, per tant, la transmissió hauria de tributar com a donació.”

En conseqüència, si els desheretats (els fills del causant) neguen la causa, com és el cas, la càrrega de la prova recau en els hereus (en aquest cas en les nebodes). És a dir, perquè existisca desheretament, les hereves deuen provar la causa de desheretament, i si no ho fan, s’anul·larà la institució d’hereves (per la part corresponent a la llegítima), i quedaran les altres disposicions testamentàries que no perjudiquen la llegítima, com en aquest cas que és el terç de lliure disposició, de conformitat amb l’article 808 del Codi Civil.

Per la seua banda, l’article 3 de Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l’impost sobre successions i donacions estableix:

“Constitueix el fet imposable:

- a. L’adquisició de béns i drets per herència, llegat o qualsevol altre títol successori.
- b. L’adquisició de béns i drets per donació o qualsevol altre negoci jurídic a títol gratuït, entre vius.
- c. La percepció de quantitats pels beneficiaris de contractes d’assegurances de vida, quan el contractant siga una persona diferent del beneficiari, excepte en els supòsits expressament regulats en l’article 16.2.a, de la Llei de l’impost sobre la renda de les persones físiques i altres normes tributàries.”

Així mateix, l’article 12 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s’aprova el Reglament de l’impost sobre successions i donacions, estableix:

“Entre d’altres, tenen la consideració de negocis jurídics gratuïts i entre vius als efectes d’aquest impost, a més de la donació, els següents:

- a. La condonació de deute, total o parcial, efectuada amb ànim de liberalitat.
- b. La renúncia de drets a favor de persona determinada.
- c. L’assumpció alliberadora del deute d’un altre sense contraprestació, excepte en el cas previst en l’article 37 d’aquest reglament.

- d. El desistiment o assentiment en juí o arbitratge en favor de l'altra part, realitzats amb ànim de liberalitat, així com la transacció de la qual resulte una renúncia, un desistiment o un assentiment realitzats amb el mateix ànim.
- e. El contracte d'assegurança de vida, en cas de supervivència de l'assegurat i el contracte individual d'assegurança en cas de defunció de l'assegurat que siga una persona diferent del contractant, quan en un cas i l'altre, el beneficiari siga una persona diferent del contractant."

Hem de concloure que, de la informació proporcionada en la consulta, no es dedueix l'existència d'un ànim alliberador respecte a la transmissió efectuada per les instituïdes pel causant com a hereves, perquè partim d'una impossibilitat de prova. Sí que hi haguera hagut ànim alliberador quan, una vegada provada la causa de desheretament, les hereves renunciaren als béns adquirits per herència, cosa que pareix no concórrer en el present supòsit.

Per consegüent, perquè existisca una donació, hauria d'existir un ànim alliberador, per la qual cosa l'adquisició pels fills no pot enquadrar-se en l'article 3.1.b de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions, sinó en l'article 3.1.a de la llei esmentada, que es refereix a la transmissió per causa de mort, ja que es considera que mai han degut adquirir les nebodes tots els béns de la massa hereditària.

Tenint en compte que la tributació seria únicament per la modalitat per causa de mort de l'impost sobre successions i donacions, i sempre que la normativa aplicable siga la de la Comunitat Valenciana (Llei 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i la resta de tributs cedits), aquesta serà la normativa aplicable pel que fa a l'aplicació dels beneficis fiscals. Per a això, el causant havia d'haver-se quedat a la Comunitat Valenciana durant més dies del període de cinc anys immediats anteriors a la data de meritació, d'acord amb l'article 28 de la Llei 22/2009 de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les comunitats autònomes de règim comú i ciutats amb estatut d'autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries.

Aquesta contestació, de naturalesa no vinculant per a l'Administració tributària, s'efectua d'acord amb la informació proporcionada en l'escrit de consulta, sense tindre en compte altres circumstàncies no mencionades o que concorregueren efectivament, i que pogueren tindre rellevància en la determinació de la verdadera naturalesa de l'operació i de les conseqüències fiscals.