

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2461-24
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	05/12/2024
Normativa	LIRPF, Ley 35/2006, artículo 11. RISD, RD 1629/1991, artículo 8.
Descripción de hechos	La consultante manifiesta que tiene pensado realizar a sus hijos una donación de un inmueble con reserva de la facultad de disposición.
Cuestión planteada	En caso de ejercitar la facultad de disposición, se consulta a quien se le imputaría la alteración patrimonial producida en la transmisión.
Contestación completa	Haciendo referencia en primer lugar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, debe ponerse de manifiesto que la contestación de esta consulta debe ir referida exclusivamente a la tributación de la consultante, donante en esta operación, al no identificar a los posibles donatarios. El artículo 639 del Código Civil dispone: “Artículo 639. Podrá reservarse el donante la facultad de disponer de algunos de los bienes donados, o de alguna cantidad con cargo a ellos; pero, si muriere sin haber hecho uso de este derecho, pertenecerán al donatario los bienes o la cantidad que se hubiese reservado.” Si la consultante -donante– ejerciera efectivamente la facultad de disposición sobre los bienes sujetos a reserva, estaríamos en el supuesto del artículo 639 del Código Civil, antes transcrito. Como ya manifestó este centro directivo en resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consulta vinculante V1258-12, de 12 de junio, y V0431-20, de 24 de febrero, la reserva de la facultad de disponer tiene la consideración de condición resolutoria, acontecimiento futuro e incierto del que depende la extinción del derecho, por lo que el derecho nace, pero se resuelve si se cumple la condición, en los términos que resultan del artículo 1113 del Código Civil según el cual: “Artículo 1113. Será exigible desde luego toda obligación cuyo cumplimiento no dependa de un suceso futuro o incierto, o de un suceso pasado, que los interesados ignoren. También será exigible toda obligación que contenga condición resolutoria, sin perjuicio de los efectos de la resolución.” A los actos o contratos sometidos a condición se refiere el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en los siguientes términos: “Art. 8. Concurrencia de condiciones. Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al Impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se liquidará el Impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes en los Registros públicos siempre que se haga constar al margen del asiento practicado el aplazamiento

de la liquidación. Si se calificare como resolutoria, se exigirá el Impuesto, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.”

Por lo tanto, los donatarios deberán tributar por la adquisición del inmueble sin que la limitación de la facultad de disposición implique más diferencia que la posibilidad de solicitar la devolución que proceda en caso de cumplirse la condición. El ejercicio de la facultad de disponer por parte de la donante, ya sea en virtud de un acto a título oneroso o gratuito, no supondría para ella repercusión alguna en el ámbito del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni en el del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en tanto que en tal supuesto la donante tendría la condición de transmitente, mientras que en los citados tributos la condición de obligado tributario recae siempre en el adquirente de los bienes.

La renuncia a la facultad de disposición tampoco tendría para la consultante ninguna repercusión en los referidos impuestos.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe indicarse que la regulación de la individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), precepto que en su apartado 5 recoge la regla de individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la siguiente forma:

“Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente”.

La referencia que en el texto reproducido se hace al apartado 3 nos lleva a realizar su transcripción:

“Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público”.

Se plantea en el presente caso la individualización de la ganancia patrimonial que pudiera resultar de la venta de un inmueble que había sido objeto de donación con reserva para la donante de la facultad de disponer, debiendo concluir en los términos antes referidos que será la donante la transmitente en el momento de ejercitar su facultad de disposición.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.