

# La Norma Foral 7/2002, de 15 de Octubre, de Adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho civil foral del País Vasco.

LOURDES ZUBERO OLAECHEA

Abogada. Jefe de la Sección de Sucesiones y Donaciones de la Hacienda Foral de Bizkaia.

La Norma Foral 7/2002 de 15 de Octubre, de Adaptación del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco y su posterior desarrollo reglamentario, han regulado los aspectos fiscales de las instituciones forales, lo que ha contribuido a dar una mayor seguridad jurídica al contribuyente, garantizando el uso y la consolidación de las mismas.

Debido a ello, y por lo que respecta a Bizkaia, el proyecto de Ley Civil Vasca no va a tener una gran problemática fiscal. Al desaparecer la dualidad existente entre vecindad común y vecindad foral e implantarse una única **vecindad civil vasca** como punto de conexión, y al reducirse la legítima de los hijos o descendientes de 4/5 a 2/3 del caudal hereditario, van a quedar equiparados todos los vascos. Se va a extender la aplicación de la Norma Foral 7/2002 a todos los vizcaínos. Esta va a ser la gran novedad, ya que en Bizkaia se van a superar, en materia de sucesiones, las grandes desigualdades que existen entre vizcaínos de villa y vizcaínos de tierra llana, lo que va a suponer una mayor utilización de las instituciones forales.

Con respecto a Alava y Guipuzcoa, cuando se apruebe la Ley Civil Vasca, tendrán que adecuar su normativa fiscal a través de sus Juntas Generales y lo deseable sería que optaran por un modelo de fiscalidad similar al de Bizkaia, para no confundir al contribuyente y que ante una misma institución foral todos los vascos tuvieran un mismo tratamiento fiscal, independientemente del territorio donde residan.

La vecindad civil vasca, conforme al Título Preliminar del Código Civil, se adquiere:

- bien por residencia continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad.
- bien por residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo.

Con la Ley Civil Vasca nos vamos a encontrar a muchas personas que opten por la primera de las formas indicadas de adquirir la residencia.

La normativa de Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Bizkaia (Alava y Guipuzcoa), será de aplicación por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos:

- a) En las adquisiciones mortis causa, cuando el **causante** tenga su residencia habitual en Bizkaia (Alava o Guipuzcoa), a la fecha del devengo.
- b) En los casos de percepción de cantidades, por los beneficiarios de seguros sobre la vida, para el caso de fallecimiento, cuando el asegurado tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo.
- c) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en Bizkaia (Alava ó Guipuzcoa).
- d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Bizkaia (Alava ó Guipuzcoa) a la fecha del devengo.

No obstante lo establecido en las letras a), b), y d) anteriores, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en territorio común cuando el causante, asegurado ó donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7º. 2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

Por otro lado, el devengo se producirá:

– En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente.

– En las herencias que se defieran por alkar-poderoso o poder testatorio, cuando se haga uso del poder con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo, y

– En los pactos sucesorios con eficacia de presente, en vida del instituyente, cuando tenga lugar la transmisión.

En todo caso, la normativa a aplicar va a ser la vigente en el momento del DEVENGO y como hemos visto, si no han transcurrido cinco años de residencia habitual en Bizkaia (Alava o Guipúzcoa), será de aplicación la normativa de territorio común, normativa abusiva, que en los últimos diecisiete años no se ha modificado prácticamente, sin que se hayan establecido tampoco reducciones significativas. Dicha normativa pretende evitar cambios fraudulentos de domicilio fiscal, lo que hace que el contribuyente que cambie su residencia por razones laborales o de otra índole, y no para evitar una normativa, viva cinco años con una gran inseguridad, ya que no le es de aplicación ni la normativa de la comunidad de origen, ni la de la comunidad de destino.

La Ley 21/2001 de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, establece la cesión del rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones producido en su territorio y establece que al igual que en el País Vasco, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante, asegurado o donatario (bienes muebles) hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo. Cuando con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado (artículo 24.5).

Ante esta situación, desde Hacienda Foral de Bizkaia entendemos como normativa de territorio de régimen común, la normativa de la Comunidad Autónoma de procedencia, ya que al estar cedido el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de establecer reducciones, bonificaciones..., si bien no pueden modificar elementos como la tarifa o el hecho imponible. Esto ha llevado a que cada Comunidad Autónoma tenga una normativa específica en esta materia; es decir, han atemperado la carga tributaria de la normativa de territorio de régimen común.

Acudir a la normativa de la Comunidad Autónoma de procedencia es un tema que entre el País Vasco y Navarra se ha resuelto mediante un informe del órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, en relación con una consulta planteada. Se ha optado por este criterio por entender que es más congruente, aunque en algún supuesto su aplicación sea menos favorable para el contribuyente.

Ejemplo: Navarro que traslada su residencia a Vitoria y transcurridos tres años fallece. Conforme al acuerdo, se aplica la normativa navarra. Entre sus herederos (colaterales) había dos con minusvalía reconocida de más de un 33%. La normativa de territorio de régimen común da un mejor tratamiento a los sujetos pasivos con minusvalía que la normativa

navarra, por lo que esos dos herederos han tenido que pagar una mayor cuantía que si se hubiere aplicado la normativa de territorio común.

Estas situaciones son muy puntuales y esporádicas, pero pueden darse como acabamos de ver.

La aplicación de la normativa de territorio común es un tema muy debatido en todas las Comunidades Autónomas, pero la Dirección General de Tributos no se termina de pronunciar. La aplicación de la normativa de territorio común tiene una opinión muy desfavorable, ya que resulta abusiva. Si realmente, se quieren evitar los cambios fraudulentos de domicilio, que se comprueben y se demuestre que así ha sido.

Al establecer la **vecindad civil vasca** como punto de conexión, las instituciones forales van a ser más utilizadas. Me parece particularmente interesante su incidencia en los PACTOS SUCESORIOS con eficacia de presente. Ahora solo pueden ser utilizados cuando el instituyente es aforado, si bien la Norma Foral 7/2002 les ha reconocido como títulos sucesorios, superando la situación anterior en la que se asimilaban a una donación en su tratamiento fiscal. Esto supone que al celebrarse un Pacto Sucesorio con eficacia de presente, tenemos que atender a la residencia del instituyente para ver cual es la legislación aplicable, y si resulta que lleva residiendo en Bizkaia al menos los cinco años anteriores a la celebración del mismo, la normativa a aplicar va a ser la del Territorio Histórico de Bizkaia. Esto va a ser muy interesante tanto para el instituyente como para el instituido. Para el instituyente, porque la plusvalía que pudiera tener lugar por la transmisión en vida de un bien, va a tener la consideración de la llamada “ plusvalía del muerto”, por lo que no va a tributar en IRPF; y para el instituido, porque no vamos a atender al tipo de bien que se transmite, sino la residencia del instituyente. La residencia del instituido va a ser irrelevante, pudiendo de esta manera transmitir bienes inmuebles que se encuentren en territorio de régimen común

ó bienes muebles a instituidos que residan fuera de Bizkaia. A partir de la Ley Civil Vasca, se ampliará la posibilidad de su uso a un colectivo mucho mayor. En la práctica, vemos que el uso de estos pactos ha aumentado, sobre todo para la transmisión de bienes inmuebles, aunque no todo lo que debiera, por la falta de información que tiene el ciudadano de a pie. Será responsabilidad de la Administración y de los profesionales del Derecho la divulgación de esta institución, con sus ventajas e inconvenientes, ya que es una figura que permite ordenar el patrimonio de una persona en vida, pero a título sucesorio, lo que da un mayor orden a la transmisión hereditaria, evitando problemas futuros.

También se va a extender mucho el uso de los PODERES TESTATORIOS, hoy en día muy en auge entre los vizcaínos aforados. Con respecto de los realizados por vizcaínos no aforados, la práctica nos demuestra que no llegan a buen término, por la problemática que plantea, por un lado, la legítima estricta; y por otro, el poder en sí mismo sobre el resto del caudal hereditario. Las razones por las que se hace uso de los poderes testatorios son de diversa índole. Normalmente, el testador nombra a su cónyuge comisario foral, para que ordene la sucesión, para que reparta cuando crea que deba hacerlo y a quien crea que deba recibir. Al ser la legítima de los hijos y descendientes, una legítima colectiva, ningún presunto heredero puede “pedir su parte” en la herencia. Por otro lado, por las ventajas fiscales que conlleva, ya que el devengo no se produce hasta que se ejercita el mismo.

La valoración de los bienes ha de hacerse al momento del devengo. La llamada “plusvalía del muerto” no se para el día del fallecimiento del causante, sino que se extiende hasta el momento del devengo. Si se hacen ejercicios parciales del poder testatorio, en cada uno y para los bienes afectados por dicho ejercicio, habrá un devengo, a diferencia de las demás adquisiciones mortis causa, donde el devengo se produce para todos los bienes el día del fallecimiento del causante (salvo en los pactos sucesorio-

rios con eficacia de presente, donde el devengo se produce en el momento de la transmisión del bien).

Otra cuestión que me gustaría aclarar y que en el día a día vemos desde Hacienda y que genera grandes dudas, es determinar ante un hecho imponible, cuál es la Administración competente para la exacción del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y qué normativa va a ser de aplicación. Os detallo a continuación mediante unos cuadros esquemáticos esta cuestión y quedo a vuestra disposición para cualquier aclaración al respecto.