

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-15-037-8

**LA SUSTITUCION FIDEICOMISARIA EN LA
LEY 41/2003, DE 18 DE NOVIEMBRE, DE
PROTECCION PATRIMONIAL DE LAS PERSONAS
CON DISCAPACIDAD, SU IMPACTO FISCAL**

Autora: *Claudia García Martínez*

Licenciada en Derecho

Licenciada en Administración y Dirección de Empresas

Universidad San Pablo – CEU Madrid

DOC. n.º 17/2015



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 2. CONCEPTO
 3. SUJETOS
 - 3.1. Testador disponente
 - 3.2. Fiduciario beneficiario de la sustitución
 4. CARACTERÍSTICAS
 - 4.1. Legítima estricta
 - 4.2. Aspectos formales
 5. DERECHOS Y OBLIGACIONES
 - 5.1. Del fiduciario
 - 5.2. De los fideicomisarios
 6. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD
 7. PROBLEMAS QUE PUEDEN SURGIR
 8. RÉGIMEN FISCAL DEL PATRIMONIO PROTEGIDO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD
 - 8.1. Régimen Tributario de las aportaciones al Patrimonio Protegido
 - 8.2. Efectos de la disposición de los bienes o derechos integrantes del Patrimonio Protegido de las personas con discapacidad
 - 8.3. Extinción del Patrimonio Protegido
 - 8.4. Obligaciones de información de los contribuyentes que sean titulares de Patrimonios Protegidos
 - 8.5. Comparación entre el Patrimonio Protegido de las personas con discapacidad y los planes de pensiones y sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad
 9. CONCLUSIONES
- JURISPRUDENCIA Y CONSULTAS
- ANEXO
- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCION

El propósito de este trabajo es ofrecer un panorama general de la situación de las sustituciones fideicomisarias en la actualidad, al haber perdido en parte valor y fuerza jurídica, siendo por ello por lo que se profundiza en la materia con especial cuidado.

El origen histórico de esta figura se retoma de la figura del fideicomiso romano, que es muy distinta a la de sustitución fideicomisaria tal como se entiende en estos momentos.

El punto de partida para este estudio es el propio concepto de sustitución fideicomisaria considerada como *aquella disposición por virtud de la cual el testador ordena una doble o múltiple vocación sucesoria, establecimiento que el heredero primeramente llamado conserve y transmita los bienes a un segundo o ulterior heredero, bien para el caso del fallecimiento de aquél o cuando ocurra algún suceso o llegue un día determinado, señalado en el testamento.*

Tras la publicación de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria (BOE 19 de noviembre de 2003)¹; esta figura de la sustitución fideicomisaria ha cobrado cierta importancia tanto en el aspecto civil como en su tratamiento fiscal.

Siguiendo a Martín Meléndez² la Ley en el punto VII apartado b de su Exposición de Motivos hace referencia a que el testador puede gravar con una sustitución fideicomisaria la legítima estricta, estableciendo como requisito de la misma el *que concurra la incapacidad judicial del beneficiado y no la minusvalía de éste*. Por ello es preciso distinguir entre los términos de “discapacidad” y de “incapacitación”.

Teniendo en cuenta que el término minusvalía ha sido sustituido por la Organización Mundial de la Salud (OMS) por el de “discapacidad” como término genérico. Por lo tanto, la *Convención Internacional sobre los Derechos de las personas con discapacidad* de 13 de diciembre de 2006, en su artículo 1 dispone lo siguiente: *las personas con discapacidad incluyen a aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales o intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con los demás.*

Por su parte el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto en la sentencia de 11 de Diciembre de 2008³, y en lo concerniente a la Ley a la que estamos haciendo referencia, en su artículo 2⁴ establece quiénes pueden ser consideradas personas con discapacidad.

En este contexto, hay que tener en cuenta la reciente Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria (BOE 3 de julio) que en su Exposición de Motivos establece que ésta se ha elaborado al mismo tiempo que otras reformas importantes de normas que también son objeto de modificaciones, como sucede con el Código Civil, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, con el objetivo de su adaptación a la

¹ Esta Ley ha sido modificada por la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre Protección Patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esa finalidad, (BOE 26 de marzo de 2009) *modifica los artículos 3.3, 5.2, 7.3 y 8. La Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria* (BOE 3 de julio de 2015), en su disposición final décima *modifica el apartado 2 del artículo 5.*

² MARTÍN MELÉNDEZ, M.: *La sustitución fideicomisaria sobre la legítima estricta en presencia de incapacitados*, Colección Monografías de Derecho Civil, Madrid, 2009, p. 55.

³ En la STS 11 de Diciembre de 2008, el TS asume: *el modelo social de discapacidad, al considerar que la discapacidad resulta de la interacción con barreras debidas a la actividad y al entorno, y por otro lado, que la definición, no es cerrada, sino que incluye a las personas mencionadas, lo que no significa que excluya a otras situaciones o personas que pueda estar protegidas por las legislaciones internas de los Estados.*

⁴ El artículo 2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, en su apartado segundo establece: *A los efectos de esta Ley únicamente tendrán la consideración de personas con discapacidad:*

- a) *Las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por ciento.*
- b) *Las afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento.*

3. *El grado de minusvalía se acreditará mediante certificado expedido conforme a lo establecido reglamentariamente o por resolución judicial firme.*

Convención de Naciones Unidas sobre Derechos de las Personas con Discapacidad, que afecta tanto a la tutela y la curatela como a la nueva terminología, con el abandono de la utilización de los términos de incapaz o incapacitación. Sustituidos éstos por la referencia a las personas cuya capacidad está modificada judicialmente. En esta Ley también se modifica la Ley 41/2003, de 18 de noviembre⁵. En cuanto a la referencia que se hace de la Ley de Protección Jurídica del Menor hay que tener en cuenta que su contenido se coordina con la actualización de la legislación sobre protección a la infancia y a la adolescencia⁶.

En esta línea de actuación, conviene señalar que una de las novedades que se han introducido en la reforma del Código Penal, aprobada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE de 30 de marzo), ha sido la referente a la protección penal de las personas con discapacidad. Dándoles una mayor atención, siendo objeto de una protección penal reforzada en atención a su especial vulnerabilidad. Debiendo de ser adaptadas las normas del Código Penal que sirven a este fin y adecuadas a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, aprobada en Nueva York el 13 de diciembre de 2006, que pretende prevenir las conductas discriminatorias que pueden impedirles el disfrute de sus derechos en igualdad de condiciones.

En el texto del Código Penal vigente hasta la reforma citada anteriormente se hacía una referencia impropia de los términos de “minusvalía” o “incapaces”. Siendo una terminología ya superada en nuestro ordenamiento jurídico con anterioridad a la Convención citada anteriormente, desde la aprobación de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad. Para ello la nueva reforma del Código Penal se modifica el artículo 25, que actualiza tales términos, y precisa más la definición de las personas que constituyen objeto de una especial protección penal. Y con el fin de una mayor claridad; se incorpora al texto de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, el artículo 258 para que todas las referencias en dicho código penal, al término “minusvalía” deban entenderse sustituidas por el término “discapacidad” y que el término “incapaz” deba entenderse sustituido por el de “persona con discapacidad necesitada de especial protección”.

Con la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, se ha originado una modificación en cuanto a la posición jurídica del discapacitado en la figura de la sustitución fideicomisaria, además del cambio producido en la intangibilidad de la legítima estricta. Al igual que se da cabida, en cierta medida, a la posibilidad de obtener mayores beneficios fiscales, aspectos que van a ser tratados en el presente trabajo.

La regulación legal de esta especial sustitución fideicomisaria a favor de los discapacitados, se encuentra recogida en los artículos 782, 808 y 813⁷ del Código civil (en adelante Cc) que se detallan a continuación, tras la nueva redacción dada por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre.

Además de estos preceptos específicos introducidos por la reforma citada, se aplicarán de forma supletoria los preceptos generales relativos a las sustituciones fideicomisarias en general (artículos 781 al 789 del Cc), siempre que éstos sean aplicables⁸.

⁵ En el ANEXO figura el Capítulo VI de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, que es de aplicación a los expedientes que tengan por objeto alguna de las actuaciones judiciales previstas en el capítulo I de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre y la Disposición final decima que modifica el apartado 2 del artículo 5 de citada Ley.

⁶ Con la finalidad de otorgar una mayor protección y seguridad al menor, y de forma especial al menor incapacitado, la Ley Orgánica 8/2015, de 22 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE 23 de julio de 2015), modifica el artículo 9 de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, tal como se menciona en su Exposición de Motivos. Mediante la modificación del artículo 9, se establece expresamente que no puede existir ningún tipo de discriminación por razón de discapacidad en el derecho del menor a ser oído, tanto en el ámbito familiar como en cualquier procedimiento administrativo, judicial o de mediación en que esté directamente implicado, en línea con la Convención de Naciones Unidas sobre los derechos de las personas con discapacidad.

⁷ El artículo 782 del Cc establece: *las sustituciones fideicomisarias nunca podrán gravar la legítima, salvo que graven la legítima estricta en beneficio de un hijo o descendiente judicialmente incapacitado en los términos establecidos en el artículo 808. Si recayere sobre el tercio de mejora, sólo podrán hacerse a favor de los descendientes.*

El artículo 808 del Cc establece: *cuando alguno de los hijos o descendientes haya sido judicialmente incapacitado, el testador podrá establecer una sustitución fideicomisaria sobre el tercio de legítima estricta, siendo fiduciarios los hijos o descendientes judicialmente incapacitados y fideicomisarios los herederos forzosos.*

El artículo 813 del Cc establece: *tampoco podrá imponer sobre ella gravamen ni condición ni sustitución de ninguna especie, salvo lo dispuesto en cuanto al usufructo del viudo y lo establecido en el artículo 808 respecto de los hijos o descendientes judicialmente incapacitados.*

2. CONCEPTO

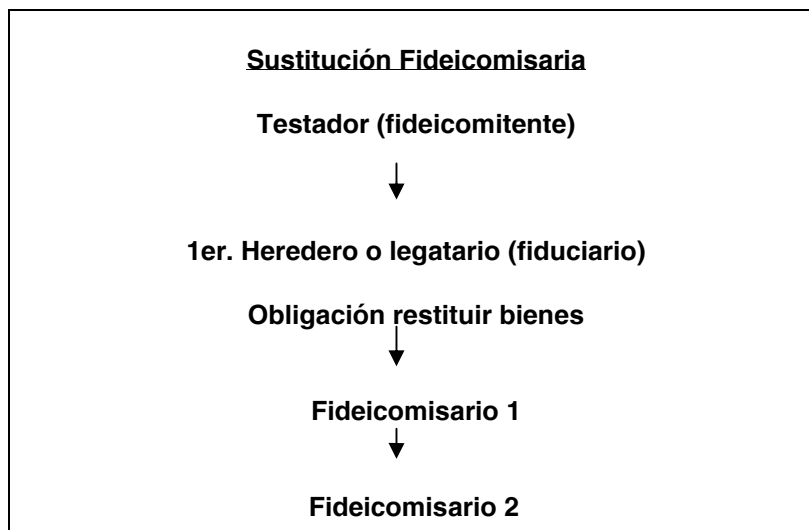
La sustitución fideicomisaria es una figura jurídica que, la podemos definir como: *El múltiple llamamiento de herederos (o legatarios) a la adquisición sucesiva de la herencia (o del legado) por la muerte del situado preferentemente, gravado de conservar y transmitir al que le sigue en el orden previamente establecido por el testador.*⁹

La sustitución fideicomisaria es definida por Roca Sastre¹⁰ como la institución o nombramiento de un posterior heredero para que entre en la herencia después del primero o anterior heredero instituido.

Para Albaladejo García¹¹ la sustitución fideicomisaria consiste en instituir uno para después de otro. Lo que se pretende es establecer dos herederos sucesivos del causante en vez de un heredero suplente para si no hereda el titular.

A modo de ejemplo podemos ver como el causante define el camino que quiere que siga su herencia una vez haya fallecido; supongamos que A es el causante, *Cuando a A le hereda B y luego C; y como señala Albaladejo García¹²: no es que B herede a A, y luego C herede a B, y como herencia de éste, tome también los bienes que en su día fueron de A sino lo que se establece es que primero le herede uno (B) y después le sustituya otro (C).*

Figura 1
CUADRO RESUMEN SUSTITUCIÓN FIDEICOMISARIA PURA



Fuente: Elaboración propia.

3. SUJETOS

3.1. Testador disponente

Cuando hablamos del testador disponente nos estamos refiriendo al causante que puede ordenar esta especial sustitución fideicomisaria. Siendo éste, únicamente, el padre o la madre, el abuelo o la abuela, y demás ascendientes, respecto de los hijos, los nietos y demás descendientes. Por lo que

⁸ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria en legítima estricta a favor del discapacitado, en Protección Jurídica y Patrimonial de los Discapacitados*, Santiago de Compostela, 2005, p. 143.

⁹ DOMINGO AZNAR, A.: *El fideicomiso y la sustitución fideicomisaria*, Madrid, 1999, p. 59.

¹⁰ ROCA SASTRE, R.: *Estudios de Derecho Privado*, Madrid, 1948, p. 29.

¹¹ ALBALADEJO GARCÍA Y DÍAZ ALABART; *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, t. X, vol. II, Madrid, 1984, comentario a los arts. 744-805, p. 146.

¹² ALBALADEJO GARCÍA Y DÍAZ ALABART; *Comentarios al Código...*, *Op.cit.*, p. 151.

ningún otro testador está posibilitado para imponer esta sustitución fideicomisaria, es decir, no lo pueden realizar ni los hijos o los descendientes ni el cónyuge causante en beneficio del cónyuge sobreviviente incapacitado¹³.

Resulta evidente que cualquier testador sobre sus bienes puede imponer una sustitución fideicomisaria sobre el tercio de libre disposición, e incluso puede gravar el tercio de mejora a favor de un hijo o un descendiente, sin causar perjuicio en la legítima estricta. En el caso de querer gravar la legítima estricta Gómez Gállico¹⁴ apunta que: “es preciso que lo imponga el padre, madre o ascendiente en beneficio de un hijo o descendiente judicialmente incapacitado”.

3.2. Fiduciario beneficiario de la sustitución

Se debe de destacar que la norma no ha querido generalizar esta peculiar sustitución fideicomisaria, no siendo aplicable a cualquier supuesto de discapacidad. Si lo que se trata es de gravar la legítima con sustitución fideicomisaria únicamente se admite si el fiduciario beneficiado es un hijo o un descendiente judicialmente incapacitado. Para Díaz Alabart la condición de incapacitado es una “*conditio iuris*” de la sustitución¹⁵.

Al entenderse como “*conditio iuris*”, dicha condición de incapacitado, no es suficiente ni con la discapacidad general regulada en la Ley ni con la mera incapacidad de obrar tenida en cuenta en otros muchos preceptos de nuestro ordenamiento jurídico. Por ello se requiere una declaración judicial expresa por la que se incapacite al beneficiado con la sustitución, es decir, al que se pretende designar como fiduciario¹⁶.

Ahora bien, para que se produzca la declaración judicial de incapacitación¹⁷ es preciso que concurra una causa legal. Determinándose en el Código Civil dichas causas que pasamos a relacionar:

- Las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a una persona gobernarse por sí misma (artículo 200 del Cc)¹⁸.
- Por lo que respecta a los menores sólo podrán ser incapacitados cuando esté prevista en razón de que la causa de incapacitación persistirá después de la mayoría de edad (artículo 201 del Cc)¹⁹.

Por lo tanto para que pueda constituirse el fideicomiso por parte del causante, es preciso que la declaración de incapacitación exista en el momento de la apertura de la sucesión. Si bien, nada impide que se imponga con carácter condicional, es decir, sujeta a la condición de que se produzca la incapacitación en cualquier momento posterior a la apertura de la sucesión²⁰, dándose el mismo inconveniente que en cualquier supuesto de institución condicional, siendo necesario poner la herencia en administración hasta que se cumpla la condición o exista certeza de que la condición no va a cumplirse (artículo 801 del Cc)²¹.

¹³ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 149.

¹⁴ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 149.

¹⁵ DIAZ ALABART, S.: “La sustitución fideicomisaria sobre el tercio de legítima estricta a favor de los hijos o descendientes”, Madrid, 2004, p.262: “la condición de incapacitado del fiduciario no es una condición impuesta por el testador, sino que viene implícita de la propia figura, una *conditio iuris*”.

¹⁶ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 150.

¹⁷ En cuanto a las personas legitimadas para instar esta declaración judicial de incapacitación, la propia Ley 41/2003, 18 de noviembre, ha modificado el artículo 757 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de manera que pueda promover la declaración judicial de incapacitación, no sólo el ministerio fiscal, sino también el cónyuge o quien se encuentre en una situación de hecho asimilable, es decir, los descendientes, ascendientes y hermanos del presunto incapaz, e incluso éste mismo. No obstante, el párrafo cuarto de dicho artículo se debe de considerar prevalente, de forma que cuando el presunto incapaz sea menor de edad, no lo podrá promover el mismo, sino quienes ejerzan la patria potestad o la tutela.

¹⁸ El artículo 200 del Cc establece: *Son causas de incapacitación las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a la persona gobernarse por sí misma.*

¹⁹ El artículo 201 del Cc establece: *Los menores de edad podrán ser incapacitados cuando concurra en ellos causa de incapacitación y se prevea razonablemente que la misma persistirá después de la mayoría de edad.*

²⁰ Caso de que se dijera –por ejemplo–: “instituyo herederos a mis hijos..., si bien en caso de que mi hijo Fulanito sea judicialmente incapacitado, tendrán aquellos la consideración de herederos fideicomisarios siendo fiduciario éste último”.

²¹ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 151. No siendo necesario, si lo que se quiere es beneficiar a los nietos y demás descendientes, designándoles fiduciarios, que el hijo –padre o madre del nieto favorecido– éste premuerto o

La Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante DGRN) de 26 de julio de 2003²² establece que en el supuesto de que existan varios hijos o descendientes discapacitados, no existe obstáculo alguno para que el testador pueda nombrarlos fiduciarios simultáneamente –en cuyo caso serían cofiduciarios– o sucesivamente, es decir, primero uno y luego el otro, una vez transcurrido el plazo o la condición prevista por el testador, en cuyo caso el segundo discapacitado sería realmente el primer fideicomisario y los coherederos forzosos segundos fideicomisarios. Si bien, en este supuesto lo único que no sería posible es el hecho de que el testador estableciera un fideicomiso que pasara de los dos grados que como máximo admite el artículo 781 del Cc²³.

4. CARACTERÍSTICAS

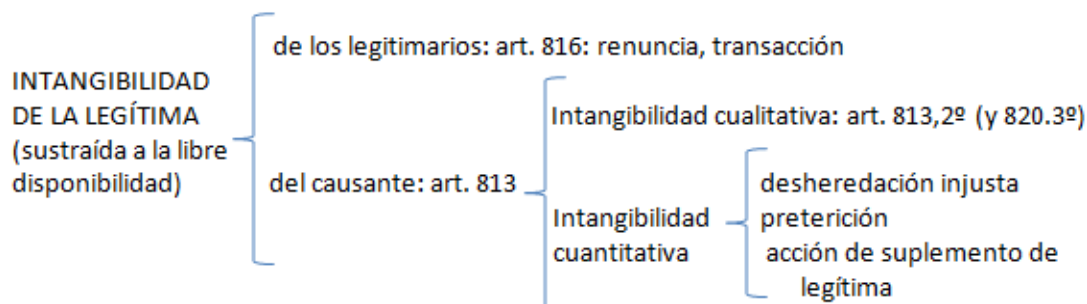
Algunas de las características que se van a tratar de forma más detallada son:

- La intangibilidad de la legítima estricta.
- Determinados aspectos formales, entre los que se destacan el testamento y la donación.

4.1. Legítima estricta

Como ya se adelantó en la introducción, la sustitución fideicomisaria especial objeto de este estudio *grava el tercio de legítima estricta de los hijos o descendientes*, con carácter excepcional. Sin embargo, Díaz Alabart²⁴ se pronuncia acerca del carácter intangible de la legítima, el cual impide que se extienda a la legítima de los ascendientes o a la del cónyuge viudo, a pesar de tener la misma razón que el hecho de que la ley hubiera pensado en ellos.

Podemos tener en cuenta la clasificación de la legítima que hace O'Callaghan Muñoz²⁵:



Gómez Gállico²⁶ concluye que hay que tener en cuenta que este *gravamen sobre la legítima estricta se puede extender además tanto al tercio de libre disposición como al de mejora*; pudiendo ser sólo una mera posibilidad la de limitarse únicamente al tercio de legítima estricta, no siendo una imposición.

sea incapaz de aceptar la herencia. Se debe seguir la misma interpretación doctrinal y jurisprudencial que se hace de la regulación de la mejora en el artículo 823 del Cc. Este artículo 823 Cc al permitir que el padre o madre puedan disponer en concepto de mejora a favor de alguno de los hijos o descendientes de una de las dos terceras partes destinadas a la mejora, tampoco exige que para favorecer a los descendientes –nietos o bisnietos. Deban haber premuerto las generaciones intermedias.

²² En la RDGRN 26 de Julio de 2003, se establece en el caso de que fueran varios los fiduciarios incapacitados sucesivos, la renuncia de uno de ellos no extinguirá la sustitución, debiéndose entregar los bienes al fiduciario siguiente, no a los fideicomisarios.

²³ La doctrina actual considera casi unánimemente que la palabra grado equivale a llamamiento efectivo y no generación. Véase al respecto RIVAS MARTINEZ, J. *Derecho de Sucesiones Común y Foral*, tomo II, p. 119.

²⁴ DIAZ ALABART, S.: "La sustitución fideicomisaria...", *Op.cit.*, p. 263. Según esta autora: "puede llamar la atención que puestos a permitir que se grave la legítima estricta no se haya pensado en extender la posibilidad al caso de que sea el cónyuge del testador o su ascendiente el que esté incapacitado judicialmente puesto que su legítima es más corta y por razón de edad ese fideicomiso sería más natural".

²⁵ O'CALLAGHAN MUÑOZ, X.: *Compendio de Derecho...*, *Op.cit.*, p. 214.

²⁶ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 152. Lo que significa que a pesar de que se haya expresado de tal forma la posibilidad de gravar la legítima estricta con una sustitución fideicomisaria en beneficio del fiduciario judicialmente discapacitado, esto lo hace precisamente porque hasta entonces no se podía plantear la posibilidad de gravar la legítima; nada

Siguiendo a Díaz Alabart²⁷, hay que decir que quizás hubiera sido más acertado imponer tal fideicomiso, expresamente a la totalidad de la herencia o bien acudir a una serie de mecanismos más razonables, tales como el de la obligatoriedad de dejar el tercio de libre disposición al discapacitado.

La duración de la sustitución normalmente será durante toda la vida del fiduciario, pero nada impide que se pueda establecer un plazo inferior de duración del fideicomiso, transcurrido el cual quedara extinguido. En ambos casos se respeta claramente el límite de vigencia de las sustituciones fideicomisarias, que no pueden extenderse más allá del límite del segundo grado tal como establece el artículo 781 del Cc²⁸.

Las excepciones a esta regla general son más bien escasas; como era el caso de la cautela socini²⁹ (amparada en el artículo 820, párrafo tercero del Cc³⁰) siendo una forma, a pesar de que debía ser consentida por los legitimarios de gravamen. También se puede citar el supuesto de la facultad del testador de adjudicar indivisa una explotación económica pagando en metálico a los demás legitimarios (tal como estaba prevista en el artículo 1056 del Cc)³¹ que distorsionaba la naturaleza de la legítima, pasando a configurarla como un mero derecho de crédito (*pars valoris*)³².

Produciéndose mediante la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, un avance definitivo en esta línea de actuación, a través de las dos vías siguientes:

- a) Incrementando el ámbito de aplicación de la facultad de distribución encomendada al cónyuge sobreviviente en el artículo 813 del Cc³³.
- b) Admitiendo la imposición de un gravamen de tal calibre como es una sustitución fideicomisaria sobre la legítima estricta, tal como hemos analizado.

impide extender la sustitución fideicomisaria a la totalidad de la herencia, teniendo en cuenta que siempre el tercio de libre disposición ha admitido lógicamente la imposición de tales gravámenes, al igual que el de mejora al admitir la posibilidad de ser gravado, si bien para ello el gravamen se tiene que establecer en beneficio de los legitimarios o sus descendientes (artículo 824 del Cc).

Este artículo 824 del Cc establece que: *No podrán imponerse sobre la mejora otros gravámenes que los que se establezcan a favor de los legitimarios o sus descendientes.*

²⁷ DIAZ ALABART, S. "La sustitución fideicomisaria....", *Op.cit.*, p. 267. Según ella nada impide que el testador que gravo la legítima estricta con un fideicomiso a favor de su hijo o descendiente discapacitado, pueda disponer "ad limitum" del tercio libre y con la mejora puede beneficiar a algún hijo o descendiente no incapacitado. Sin embargo, afirma "hay que reconocer que resulta un tanto extraño que, sin haber cambiado el régimen general de las legítimas de los descendientes, el testador pueda gravar las legítimas estrictas de sus hijos, incluso en algún caso desheredarles prácticamente sin razón legal para hacerlo, mientras que su capacidad para disponer de los otros dos tercios de la herencia no se ven afectados, sin que aquí parezca importar el interés del discapacitado incapaz".

²⁸ El artículo 781 del Cc establece que: *Las sustituciones fideicomisarias en cuya virtud se encarga al heredero que conserve y transmita a un tercero el todo o parte de la herencia, serán válidas y surtirán efecto siempre que no pasen del segundo grado, o que se hagan en favor de personas que vivan al tiempo del fallecimiento del testador.*

²⁹ Por virtud de la cual se instituye herederos en la totalidad de la herencia a los legitimarios, pero en nuda propiedad, atribuyendo el usufructo al cónyuge sobreviviente del causante, con el apercibimiento a los legitimarios de que si no se conforman quedarán reducidos a la legítima estricta.

³⁰ El artículo 820 del Cc en su párrafo tercero establece: *Si la manda consiste en usufructo o renta vitalicia, cuyo valor se tenga por superior a la parte disponible, los herederos forzosos podrán escoger entre cumplir la disposición testamentaria o entregar al legatario la parte de la herencia de que podía disponer libremente el testador.*

³¹ El artículo 1056 del Cc establece que: *Cuando el testador hiciere, por acto entre vivos o por última voluntad, la partición de sus bienes, se pasará por ella, en cuanto no perjudique a la legítima de los herederos forzosos.*

El testador que en atención a la conservación de la empresa o en interés de su familia quisiera preservar indivisa una explotación económica o bien mantener el control de una sociedad de capital o grupo de éstas podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se pague en metálico su legítima a los demás interesados. A tal efecto, no será necesario que exista metálico suficiente en la herencia para el pago, siendo posible realizar el abono con efectivo extrahereditario y establecer por el testador o por el contador-partidor por él designado aplazamiento, siempre que éste no supere cinco años a contar desde el fallecimiento del testador; podrá ser también de aplicación cualquier otro medio de extinción de las obligaciones. Si no se hubiere establecido la forma de pago, cualquier legitimario podrá exigir su legítima en bienes de la herencia. No será de aplicación a la partición así realizada lo dispuesto en el artículo 843 y en el párrafo primero del artículo 844.

³² GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria... Op. Cit.*, p. 153. Sin embargo, el proceso de desnaturalización de la legítima en el derecho común –su acercamiento de forma paralela al derecho foral, donde es mucho más flexible la regulación de la legítima– ha ido en aumento. La Ley 11/1981, de 13 de mayo, generalizó la posibilidad de pago en metálico de la legítima, modificando así el artículo 841 del Cc, permitiendo al testador o contador –partidor expresamente autorizado por aquel adjudicar todos los bienes de la herencia a alguno de los hijos o descendientes.

³³ La reforma ha ampliado esta facultad de distribuir, extendiéndola al tercio de libre disposición –por tanto desvinculándola de la facultad de mejorar–; admitiendo que abarque la atribución de bienes de la sociedad conyugal disuelta pero no liquidada; y permitiendo su aplicación incluso a las parejas de hecho siempre que tengan descendencia común.

4.2. Aspectos formales

La sustitución fideicomisaria deberá imponerse en el testamento del causante, rigiéndose por las reglas generales. Y dándose, únicamente, en la sucesión testada nunca en la intestada. Dentro de la testada, se admite tanto el testamento notarial como el testamento ológrafo judicialmente protocolizado –con la particularidad de la necesaria protocolización en el plazo de cinco años tal como se exige en el artículo 689 del Cc³⁴.

Además de la vía testamentaria, puede admitirse *la constitución de este fideicomiso especial por la vía de donación*, (así lo admite la STS de 28 de junio de 2002)³⁵, de tal manera que el donante imponga la reversión de lo donado, una vez ocurra el fallecimiento –o el levantamiento de la incapacidad– del hijo o descendiente donatario judicialmente incapacitado, a favor de los demás hijos o descendientes coherederos forzosos³⁶.

5. DERECHOS Y OBLIGACIONES

5.1. Del fiduciario

Hay que tener en cuenta que el principal efecto del fideicomiso es el derecho de aprovechamiento y disfrute de los bienes fideicomitidos que tiene el fiduciario, que comprende aquellos derechos como el uso, la administración y la percepción de frutos y rentas. Sin olvidar que este derecho siempre va unido con la obligación de conservarlos y transmitirlos a los fideicomisarios sin otras deducciones que las que correspondan por gastos legítimos, créditos y mejoras tal como establece el artículo 783 del Cc³⁷.

La postura doctrinal mayoritaria entiende que, en términos generales en el fideicomiso, el fiduciario es el verdadero heredero y por tanto, deberá responder de forma ilimitada de las deudas hereditarias, salvo que hubiera aceptado a beneficio de inventario. Sin embargo, en el supuesto de tratarse *de un fiduciario judicialmente incapacitado, es regla general la aceptación de la herencia a beneficio de inventario*, de forma que se requerirá autorización judicial para aceptar pura y simplemente (artículo 271 párrafo 4 del Cc)³⁸.

La doctrina plantea una discusión acerca de *si el fiduciario debe realizar inventario y prestar fianza*. En este sentido, Díaz Alabart³⁹ se pronuncia a favor en el primer caso, y en contra en el segundo. La formación de inventario se considera una medida razonable y justificada para la protección de los intereses de los fideicomisarios. Y ello teniendo en cuenta que no existe ningún artículo similar al 491 del Cc⁴⁰ relativo al usufructo, y por lo que respecta a la imposición de fianza, dado su carácter excepcional, no permite la extensión analógica de aquel precepto⁴¹.

³⁴ El artículo 689 del Cc establece: *El testamento ológrafo deberá protocolizarse, presentándolo en los cinco años siguientes al fallecimiento del testador, ante Notario Este extenderá el acta de protocolización de conformidad con la legislación notarial. (Redacción dada por la Ley 15/2015 de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria).*

³⁵ Ver al respecto lo que establece la STS 28 de junio de 2002: Este problema debe resolverse aplicando, no tanto la interpretación literal del texto de la donación o de la voluntad concorde de las partes en ella intervinientes, sino la interpretación que debe darse al concepto de hijo, en el año en que debe aplicarse, 1990, en que se cumple la condición y se purifica la sustitución fideicomisaria.

³⁶ Ver artículos 636 y 641 del Cc, de los que se deduce la sujeción de este tipo de donaciones a las mismas limitaciones que las sustituciones testamentarias.

El artículo 639 del Cc establece: *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.*

El artículo 641 del Cc establece: *Podrá establecerse válidamente la reversión en favor de sólo el donador para cualquier caso y circunstancias, pero no en favor de otras personas sino en los mismos casos y con iguales limitaciones que determina este Código para las sustituciones testamentarias.*

³⁷ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 155.

³⁸ El artículo 271 del Cc en su párrafo 4 establece: *Para aceptar sin beneficio de inventario cualquier herencia, o para repudiar ésta o las liberalidades.*

³⁹ Para DÍAZ ALABART “aunque no haya una forma específica en el Cc que lo imponga, es evidente que el fiduciario estará obligado a inventariar los bienes fideicomitidos. Así pues el tutor incapacitado habrá de llevar a cabo ese inventario con intervención del fideicomisario”, *Op.cit.*, p. 264.

⁴⁰ El artículo 491 del Cc establece: *El usufructuario, antes de entrar en el goce de los bienes, está obligado:*

De todas formas, el principal problema que puede plantearse es si el fiduciario judicialmente incapacitado tiene facultades de disposición. Al respecto hay que decir que, el fiduciario puede disponer de los bienes siempre que los efectos de tal disposición queden sometidos a la duración del fideicomiso, dado que tiene el deber de conservar dichos bienes para entregárselos al fideicomisario⁴².

Ahora bien, resulta más discutible el hecho que para la enajenación de los bienes fideicomitados, en el supuesto de necesidad del fiduciario judicialmente incapacitado, sea precisa siempre y en todo caso subasta judicial⁴³.

Siendo éste, el criterio sostenido por la Dirección General de los Registros y del Notariado, que *deja al criterio del juez la apreciación de la existencia o no de conflicto de intereses entre el incapacitado y su representante legal o la necesidad de subasta pública* (ver Resolución de la DGRN de 3 de diciembre de 2003)⁴⁴. Dándose también el criterio que mediante analogía se podría aplicar respecto del patrimonio especial del discapacitado, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, que según la redacción dada por la Ley 15/2015, de 2 de julio, establece que en ningún caso será necesaria la subasta pública para la enajenación de los bienes o derechos que integran el patrimonio protegido⁴⁵.

Siguiendo a Gómez Gáligo⁴⁶ hay que tener en cuenta que, los mismos requisitos que se exigen para la enajenación de los bienes de los fiduciarios discapacitados, es decir, causa justa o autorización judicial, serán necesarios para hipotecarlos o para constituir sobre ellos un gravamen.

Lo que no parece en ningún caso posible es que el fiduciario pueda enajenar su posición como tal, ni siquiera con autorización judicial, y ello por el carácter excepcional de este fideicomiso especial. Si bien, hay que mencionar que en lo relativo a esta cuestión es contraria la postura doctrinal mantenida por Díaz Alabart⁴⁷.

1.º *A formar, con citación del propietario o de su legítimo representante, inventario de todos ellos, haciendo tasar los muebles y describiendo el estado de los inmuebles.*

2.º *A prestar fianza, comprometiéndose a cumplir las obligaciones que le correspondan con arreglo a esta sección.*

⁴¹ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 155.

⁴² Ver sentencia del TS de 28 de febrero de 1996 que dispone: *el fiduciario no puede disponer de los bienes hereditarios sin más y por sí solo; si puede, por supuesto, disponer de su titularidad o propiedad en las circunstancias en las que la tiene, es decir, limitada en el tiempo, ya que es dueño mientras que el fideicomiso dure, y quien la reciba será dueño mientras que le hubiere correspondido serlo al fiduciario; después habrá que aceptar, o que el fiduciario (o sus herederos) recobren los bienes fideicomitados para entregarlos al fideicomisario, o que directamente se los entregue a este quien entonces lo tuviere en su poder. El fiduciario puede por tanto disponer, por sí solo, de su propiedad temporal, pero siempre con el gravamen fideicomisario, lo que no puede es disponer de los bienes como libres.*

GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 156. No obstante, para poder vender como libres los bienes, se requiere autorización judicial en procedimiento de jurisdicción voluntaria. El fiduciario al ser un incapacitado necesitaría que dicha autorización judicial la solicite su representante legal (artículo 271 del Cc).

⁴³ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p.156.

⁴⁴ La Resolución de 3 de diciembre de 2003 de la DGRN establece: Una viuda y sus hijos son dueños de un solar, perteneciendo a la primera una parte pro indiviso en usufructo y otra parte en pleno dominio, y a los segundos una parte en pleno dominio y otra en nuda propiedad. Dichos titulares venden la finca, estando una de las hijas incapacitada y representada por su madre. Presentada la escritura en el Registro, acompañada de autorización judicial en cuya solicitud se expresó la situación de pro indivisión, y que faculta para la venta, la Registradora no practica la inscripción, pues, entendiendo que existe contraposición de intereses, es preciso el nombramiento de defensor judicial. El notario recurre. El recurso es estimado. Teóricamente podría haber contraposición de intereses en la apreciación de la conveniencia de vender, pero tal conveniencia está apreciada por el Juez al dar la correspondiente autorización. Por lo demás, dadas las circunstancias del caso –la finca pertenece pro indiviso a varias personas (entre ellas representante y representada) y se vende en su totalidad- no existe tal contraposición y, por ello, no es necesaria la intervención del defensor judicial.

⁴⁵ Dispone el artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, que las reglas de administración establecidas en el documento público de constitución del patrimonio deberán prever la obligatoriedad de la autorización judicial en los mismos supuestos que el tutor la requiere respecto de los bienes del tutelado, conforme a los artículos 271 y 272 del Cc, o en su caso, conforme a lo dispuesto en las normas de derecho civil foral o especial que fueran aplicables, no siendo necesaria cuando el beneficiario tenga capacidad de obrar suficiente; en ningún caso será necesaria la subasta pública para la enajenación de los bienes o derechos que integran el patrimonio protegido.

⁴⁶ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 157.

⁴⁷ Opina DÍAZ ALABART que “la existencia del deber de conservar tiene como contrapartida la no disponibilidad del fiduciario en estos bienes, aunque como es lógico, no le está vedada la disposición no definitiva, sino circunscrita al término final del momento en que deje de ser fiduciario. Así pues puede transmitir lo que tiene, un dominio temporal”. *Op. cit.*, p 265.

5.2. De los fideicomisarios

Teniendo en cuenta que el principal derecho que les corresponde a los fideicomisarios es el concierne a obtener la entrega de los bienes fideicomitidos a la finalización del fideicomiso, cosa que ocurrirá cuando fallezca el fiduciario discapacitado o cuando salga de la discapacidad –y así se reconozca por resolución judicial firme levantando la incapacidad–. es preciso hacer una matización esencial, relativa al hecho de que el tránsito a los fideicomisarios será de los bienes hereditarios que constituyan lo que por legítima estricta les corresponde a ellos, no el porcentaje de legítima estricta del hijo o descendiente judicialmente incapacitado, la cual pasará a sus herederos⁴⁸.

La naturaleza de la posición del fideicomisario, en cuanto a las facultades dispositivas que le pudieran corresponder ha sido bastante discutida doctrinalmente. Entre estas facultades destacamos las relativas a si pueden enajenar su derecho o si puede ser embargada o hipotecada la posición del fideicomisario. Sin embargo no ocurre en lo concerniente a ser también heredero del causante (*no hereda al fiduciario sino al testador*). La posición jurisprudencial (en especial la Resolución de la DGRN de 8 de febrero de 1957)⁴⁹ pasa por distinguir según se trate de⁵⁰:

- *Fideicomiso ordinario*; el llamamiento genera un verdadero derecho transmisibles (artículo 799 del Cc)⁵¹.
- *Fideicomiso de residuo*; el llamamiento no es sino una expectativa no transmisible (artículo 759 del Cc) y por tanto ni embargable, enajenable ni hipotecable.

6. INSCRIPCION EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD

La inscripción en el Registro de la Propiedad es considerada como un elemento formal más, integrante de la sustitución fideicomisaria, que pasamos a analizar en este apartado.

Por lo que respecta a *la inscripción en el Registro de la Propiedad de los bienes inmuebles a nombre del fiduciario judicialmente incapacitado, hay que tener en cuenta que se realizará en virtud de la escritura de partición hereditaria acompañada del testamento donde conste la sustitución* (artículos 14 de la Ley Hipotecaria (en adelante LH) y 80 del Reglamento Hipotecario (en adelante RH)), y que además se hará constar literalmente en la inscripción (artículos 51 apartado 6 y 82 del RH).

No siendo necesaria la intervención de los fideicomisarios. Si bien, en la escritura de partición deberá comparecer el incapacitado a través de su representante legal, es decir, de sus padres, tutor o curador. En el supuesto que existiera entre el tutor o curador algún conflicto de intereses con el incapacitado⁵² será necesario designar un defensor judicial al mismo tiempo (artículo 299 del Cc).

Para poder llevar a término el tránsito de los bienes del fiduciario a los fideicomisarios, cuando la sustitución se extinga, bien por muerte o bien por adquisición de capacidad del incapacitado, bastará con acompañar el mismo título sucesorio (testamento y partición) junto con el documento público que

⁴⁸ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 158. Entretanto se produce el tránsito a los fideicomisarios, estos tendrán derecho, como se ha visto, a exigir la formación de inventario y a que los bienes se conserven por el fiduciario con diligencia. También tienen derecho a que su derecho conste –si se trata de bienes inmuebles– reflejado en el Registro de la Propiedad, a través de la cláusula de sustitución.

⁴⁹ Siendo esta la posición de la RDGRN de 8 de Febrero de 1957. Según esta Resolución, los esfuerzos de la doctrina para determinar si el denominado fideicomiso de residuo contiene las notas peculiares de la sustitución fideicomisaria, caracterizada por un doble llamamiento hecho por el testador, con la obligación de conservar y restituir los bienes impuesta al primer llamado y un orden sucesivo, parecen haberse orientado en dos direcciones, una seguida por el Tribunal Supremo, que estima que el fideicomiso de residuo es una institución condicional de heredero, subordinada a que al morir el primer instituido queden algunos bienes hereditarios, sin que hasta entonces corresponda a los fideicomisarios más que una simple expectativa para adquirir la cualidad de herederos, y otra manteniendo por aquellos escritores para quienes no ofrece duda que el fideicomiso de *eo quod supererit* participa de la naturaleza de las sustituciones fideicomisarias en las que el llamado en segundo lugar adquiere el derecho al residuo desde el momento de la muerte del causante, puesto que el llamamiento de los fideicomisarios no está condicionado cualitativamente, sino tan sólo en su contenido.

⁵⁰ GÓMEZ GÁLLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 162. Dado que el fideicomiso que nos ocupa es de la clase de fideicomiso ordinario, habrá que concluir que los fideicomisarios sí que pueden disponer de su derecho, gravarlo, hipotecarlo y ser objeto de embargo.

⁵¹ El artículo 799 del Cc establece lo siguiente: *La condición suspensiva no impide al heredero o legatario adquirir sus respectivos derechos y transmitirlos a sus herederos, aun antes de que se verifique su cumplimiento.*

⁵² Caso de que sea designado tutor uno de los fideicomisarios –por ejemplo un hermano–.

acredite que ha tenido lugar la transmisión por extinción del fideicomiso⁵³ (artículo 82 del RH), así como la escritura de aceptación por los fideicomisarios⁵⁴.

7. PROBLEMAS QUE PUEDEN SURGIR

Gómez Gáligo⁵⁵ señala como uno de los problemas que se pueden plantear el del supuesto de la disparidad entre el representante del patrimonio protegido y el tutor. No siendo posible confundir los bienes y los derechos adjudicados al hijo o al descendiente judicialmente discapacitado en concepto de fiduciario, siendo fideicomisarios los demás coherederos forzosos, con el patrimonio del discapacitado en general constituido sobre bienes que pueden o no estar integrados en la herencia, a pesar de que ambos estén regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre. *El patrimonio del discapacitado* puede estar constituido por otras muchas personas distintas del testador y el beneficiario no necesita estar judicialmente incapacitado, *basta con ser discapacitado*.

De hecho, tratándose de los hijos o los descendientes judicialmente incapacitados, *puede llegar a concurrir hasta cuatro patrimonios distintos*⁵⁶.

- a) *El patrimonio ordinario del discapacitado*, gobernado por los padres, el tutor o el curador del incapaz.
- b) *El patrimonio protegido constituido al amparo de la Ley 41/2003*, de 18 de noviembre, administrado por la persona designada conforme al documento público de constitución.
- c) *Bienes determinados adquiridos por el incapacitado a título gratuito*, en cuyo caso su administración corresponderá al administrador de los bienes designado por el testador sobre los bienes dados bien en herencia o en legado (artículo 164 apartado 1 del Cc⁵⁷ que exige estar a lo dispuesto por el disponente en orden a la administración de los bienes cuando se trata de disposiciones a título gratuito).
- d) *Bienes adquiridos por el judicialmente discapacitado en concepto de fiduciario* por constituir la legítima estricta de sus coherederos forzosos que tienen el carácter de fideicomisarios. La representación legal del discapacitado respecto de estos bienes estará determinada por lo dispuesto por el testador, y en su defecto la llevara a cabo el tutor del discapacitado.

En cualquier caso deberá buscarse, siempre en interés del discapacitado, y con el fin de conseguir una mejor administración de sus bienes, y que estas personas, potencialmente distintas, sean una sola. Siendo esto lo que debe de buscar el testador o en su defecto el juez a la hora de designar tutor de la persona o bienes del discapacitado⁵⁸.

8. REGIMEN FISCAL DEL PATRIMONIO PROTEGIDO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

De conformidad lo dispuesto en la Ley 41/2003 de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad, el patrimonio protegido se integra por las aportaciones de bienes y derechos que realice el propio discapacitado o terceras personas a título gratuito a su favor, quedando afecta tanto esa masa patrimonial como sus frutos, productos y rendimientos, a la satisfacción de las

⁵³ Por ejemplo certificado de defunción o testimonio de la resolución judicial declarando su capacidad y el levantamiento de la incapacitación.

⁵⁴ Como señala DIAZ ALABART, al desaparecer el fideicomiso de los bienes que lo componían recuperan totalmente su naturaleza esencial: vuelven a ser, ya sin gravamen, el tercio de legítima estricta de la herencia del testador.

⁵⁵ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 163. Ahora bien, lo que si puede ocurrir es que el testador haya dispuesto que los bienes afectados por la sustitución fideicomisaria integren también el patrimonio protegido del discapacitado. Pudiendo surgir, en estos caso ciertos conflictos derivados del hecho de que el representante del patrimonio protegido no sea la misma persona que el tutor fiduciario judicialmente incapacitado.

⁵⁶ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 164.

⁵⁷ El artículo 164 del Cc es su apartado 1 establece: *Se exceptúan de la administración paterna los bienes adquiridos por título gratuito cuando el disponente lo hubiere ordenado de manera expresa. Se cumplirá estrictamente la voluntad de éste sobre la administración de estos bienes y destino de sus frutos.*

⁵⁸ GÓMEZ GÁLIGO, J.: *La sustitución fideicomisaria...*, *Op.cit.*, p. 164.

necesidades vitales de sus titulares. Conviene distinguir que a diferencia con las aportaciones a los planes de pensiones a favor de minusválidos que son solo dinerarias, las aportaciones a los patrimonios protegidos pueden ser en bienes o dinerarias⁵⁹.

Tanto la constitución inicial como las sucesivas aportaciones de bienes y derechos al mismo deben de formalizarse en documento público (consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) de 22/11/2012, quedando sujeto a un régimen de administración y supervisión específico.

8.1. Régimen Tributario de las aportaciones al Patrimonio Protegido

*En lo concerniente al régimen tributario tanto del discapacitado como de los aportantes de las aportaciones al patrimonio protegido hay que distinguir entre las aportaciones del propio discapacitado y las aportaciones a título gratuito de terceros bien sean *mortis causa* o *inter vivos*:*

- a) *Las aportaciones por el propio discapacitado, no implican ningún desplazamiento patrimonial, siendo actos de afectación a dicho patrimonio separado, que como tales no pueden incidir en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD) ni en ninguna de las modalidades del Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD). La propia Ley 41/2003, de 18 de noviembre, en su artículo 14.cuatro.4 dispone que en ningún caso darán derecho a reducción, las aportaciones efectuadas por el propio contribuyente discapacitado titular del patrimonio protegido, siendo regulado a su vez en el artículo 54 apartado 4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF).*
- b) *Las aportaciones por terceros en transmisiones *mortis causa*, quedan sujetas al ISD, por el concepto de transmisión *mortis causa*, conforme a las reglas ordinarias, siendo de especial aplicación la reducción por minusvalía prevista tanto en la normativa estatal como en las normativas autonómicas respectivas.*
- c) *Las aportaciones por terceros *inter vivos*, son objeto de un régimen especial, diferenciándose así mismo entre las aportaciones por personas físicas y por personas jurídicas:*
 - *Las aportaciones por personas físicas quedan sujetas por el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF, para el titular del patrimonio protegido, hasta el límite de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en su conjunto, no estando, en consecuencia, sujetas al ISD. Teniendo en cuenta que el exceso sobre los límites citados tributará en éste impuesto como transmisión *inter vivos*, conforme a las reglas, siendo de aplicación, en su caso, las reducciones que establecen las comunidades autónomas en las transmisiones lucrativas *inter vivos* para los discapacitados. Por otra parte, hay que tener en consideración que no dan derecho a reducción las aportaciones de elementos afectos a la actividad que realicen los contribuyentes por el IRPF para sus actividades económicas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.cuatro.4 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre. Que cómo ya se ha mencionado anteriormente esta regulado en los apartados 2 y 4 del artículo 54 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre y en las consultas de la DGT de 3-12-2004 de 27-4-2005 y de 7-10-2008.*
 - *Las aportaciones efectuadas por personas jurídicas al patrimonio protegido del trabajador discapacitado (con vínculo laboral) únicamente tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto de Sociedades (si bien solo hasta 31/12/2010) con el límite de 8.000 euros anuales. Teniendo, igualmente, la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido, las aportaciones que efectúen sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, los cónyuges o las personas a cargo de los empleados del aportante.*
- d) *Régimen especial en el IRPF, tanto para el aportante como para el contribuyente discapacitado.*
 - *El aportante persona física, tiene derecho a una reducción en su base imponible con un límite de 10.000 euros, sin que la reducción total aplicada por el conjunto de aportantes*

⁵⁹ PÉREZ HUETE, J.: "El Régimen Fiscal del Patrimonio de los Discapacitados", *Instituto Estudios Fiscales*, Madrid, 2004, p. 7.

personas físicas pueda exceder de la cantidad de 24.250 euros, siempre que sea el cónyuge del discapacitado o tenga con éste una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, y desde el 1 de enero de 2007, por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Hay que tener en cuenta que con efectividad desde la fecha citada, el límite individual de reducción se amplió de 8.000 a 10.000 euros, manteniéndose el total de 24.250 euros, con la posibilidad de trasladar la parte que no hubiera gozado de reducción a los cuatro períodos impositivos siguientes, (artículo 54 apartados 1 y 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

- *El contribuyente discapacitado*, en cuanto a las aportaciones que constituyen rendimientos en su IRPF, *sólo integrará en su base imponible* la parte de tales rendimientos que conjuntamente con las prestaciones obtenidas en forma de renta correspondientes a los sistemas de previsión social a favor de los discapacitados (a los que se refiere el artículo 53 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), *que excedan en tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM)*, fijado para el 2015 en la cantidad de 7.455,14 euros, siendo por tanto la reducción de 22.365,42 euros; tributando el exceso de manera ordinaria en su IRPF.

En cuanto a las reglas especiales que se aplican a las aportaciones no dinerarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15. 2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, son las siguientes:

- En cuanto a la parte que tiene la consideración de rendimiento del trabajo: *“el contribuyente discapacitado se subroga en la posición del aportante respecto de la fecha y valor de adquisición de los bienes aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, (coeficientes reductores)”*, siendo por ello por lo que no sería aconsejable aportar bienes adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1994.

Si bien, desde el 1 de enero de 2015, hay que tener en cuenta la modificación realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la Ley 35/2006, de 6 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. En virtud de la cual la nueva redacción de la disposición transitoria novena introduce un límite de 400.000 euros de ganancia patrimonial para la aplicación de los coeficientes reductores por antigüedad.

- Por lo que respecta a la parte de la aportación no dineraria sujeta al ISD, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición se aplicarán las normas generales relativas al cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, tal como se regulan en el artículo 34 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre⁶⁰.
- Las aportaciones no dinerarias se valoran conforme a los criterios del artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁶¹, en materia de inmuebles por el valor contable y a falta de éste, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que en ningún caso pueda asignársele un valor superior al de mercado. (Consulta de la DGT de 24 de mayo de 2011).

⁶⁰ El artículo 34 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, establece:

1. *El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:*

a) *En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.*

b) *En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.*

⁶¹ El artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece: *Base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones.*

1. *La base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo 16 será:*

a) *En los donativos dinerarios, su importe.*

b) *En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.*

c) *En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.*

- Se declaran exentas en el IRPF las ganancias patrimoniales en el aportante con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos.
- e) *Régimen especial para el aportante sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades según el artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (solo hasta el 31 de diciembre de 2010 conforme a la disposición derogatoria segunda.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).*

Además de ser gastos deducibles en el Impuesto de Sociedades, se establece una deducción en la cuota íntegra del 10% de las aportaciones, distinguiéndose entre:

- *Beneficiario trabajador*, si su retribución bruta anual es inferior a 27.000 € la base de la deducción es la aportación realizada. En el supuesto de que sea igual o superior, la base de la deducción es el resultado de aplicar a las aportaciones realizadas la proporción entre 27.000 € la retribución bruta anual.
- *Beneficiario pariente del trabajador en línea directa o colateral hasta el tercer grado*, su cónyuge o las personas a cargo de ese trabajador en régimen de tutela o acogimiento, la base de la deducción es la aportación realizada, con el mismo límite atendiendo a la retribución del trabajador y no la del discapacitado.

En lo concerniente al límite general a la base de la deducción: hay que tener en cuenta que no puede exceder de 10.000 € (antes hasta 8.000 €) anuales por cada trabajador y en el supuesto en que esto suceda, la cantidad excedida se puede trasladar a los cuatro años siguientes.

Respecto de las aportaciones no dinerarias, las rentas positivas en el aportante con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos se declaran exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

8.2. Efectos de la disposición de los bienes o derechos integrantes del Patrimonio Protegido de las personas con discapacidad

Hay que tener en cuenta que si se produce la pérdida de los beneficios fiscales obtenidos (artículo 54.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), tanto en el ejercicio de la aportación como en los cuatro años siguientes, hay que distinguir en cada caso las siguientes consecuencias:

- *Para el contribuyente discapacitado*, que recibió la aportación: pérdida sobrevenida de la exención de los rendimientos en el IRPF, con la consiguiente declaración complementaria e intereses de demora.
- *Para el aportante persona física*: la pérdida sobrevenida de la reducción en la base imponible del IRPF, con la consiguiente declaración complementaria e intereses de demora.
- *Para el aportante persona jurídica*: la pérdida sobrevenida de la deducción en el Impuesto de Sociedades, con la consiguiente declaración complementaria e intereses de demora.

Conviene mencionar que este aspecto puede resultar un tanto polémico en el sentido de que penaliza la disposición de los bienes del patrimonio protegido, a pesar de que en determinadas circunstancias sea preciso para cubrir las necesidades vitales de la persona con discapacidad para las cuales se constituyó el patrimonio protegido. Si bien, pueden pretender evitar diluir la tributación de incrementos de patrimonio.

Resulta importante destacar la adición de un nuevo párrafo al artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre⁶², por la Ley 1/2009 de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el registro civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del código civil, de la Ley de enjuiciamiento civil, de la normativa tributaria. Con esta finalidad que de forma expresa no considera como actos de disposición del patrimonio protegido ni el gasto de dinero ni el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio, siempre que se realicen para atender las necesidades de la persona beneficiaria. No sufriendo modificación

⁶² El nuevo párrafo del artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, establece:

En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en el integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se consideraran actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria.

en la nueva redacción dada del apartado 2 del artículo 5 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, tal como se recoge en la disposición final décima de la Ley 15/2015, de 2 de julio.

8.3. Extinción del Patrimonio Protegido

En cuanto a la extinción, es preciso mencionar que el artículo 6 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre⁶³, contempla dos supuestos específicos:

- Por muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario, circunstancia que supondrá que dicho patrimonio, en cuanto sea posible, se entenderá comprendido en su herencia, salvo que el aportante haya fijado al hacer la aportación otro destino, como la reversión a él mismo o a sus herederos de tales bienes o derechos o en su caso su equivalente, siempre que hubieran quedado bienes y derechos suficientes (artículo 4.3 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre).
- Que el beneficiario pierda la condición de persona con discapacidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 2.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre. En todo caso, si nada ha dicho el aportante, seguirá siendo titular de los bienes y derechos el anterior beneficiario de acuerdo a las normas comunes. En el supuesto de que no, se procedería según el artículo 4.3 mencionado anteriormente.

Para J. Pérez Huete⁶⁴ “El problema es que la citada Ley no se pronuncia de forma expresa sobre las consecuencias tributarias de la posible reversión al aportante de los bienes y derechos donados al titular del patrimonio protegido cuando se produce la extinción de éste. Situación que conlleva acudir a la normativa general. En el caso de las personas jurídicas, y de conformidad con el artículo 15 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades⁶⁵, puede defenderse que los elementos patrimoniales recibidos nuevamente en el activo empresarial se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por su valor de mercado. En el caso de las personas físicas, es posible sostener que al revertir a su patrimonio bienes o derechos recibidos a título gratuito, se estaría realizando el hecho imponible del ISD”.

8.4. Obligaciones de información de los contribuyentes que sean titulares de Patrimonios Protegidos

Hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE 31 de marzo de 2007).

Los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos regulados por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios, deberán remitir una declaración informativa sobre las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante cada año natural en la que, además de sus datos de identificación harán constar la siguiente información:

⁶³ El artículo 6 de la Ley 41/2003, ya mencionada, establece:

1. El patrimonio protegido se extingue por la muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario o por dejar éste de tener la condición de persona con discapacidad de acuerdo con el artículo 2.2 de esta Ley.

2. Si el patrimonio protegido se hubiera extinguido por muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario, se entenderá comprendido en su herencia.

Si el patrimonio protegido se hubiera extinguido por dejar su beneficiario de cumplir las condiciones establecidas en el artículo 2.2 de esta Ley éste seguirá siendo titular de los bienes y derechos que lo integran, sujetándose a las normas generales del Código Civil o de derecho civil, foral o especial, que, en su caso, fueran aplicables.

⁶⁴ PÉREZ HUETE, J.: “El Régimen Fiscal del Patrimonio de los Discapacitados”... *Instituto Estudios Fiscales*, Madrid, 2004, p. 16.

⁶⁵ El Artículo 15 del TRLIS, establece:

Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

Se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley.

- Nombre, apellidos e identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.
- Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas.

Debiendo de realizarse la presentación de esta declaración informativa dentro del mes de enero de cada año, en relación con las aportaciones y disposiciones realizadas en el año inmediato anterior.

Teniendo en cuenta que la primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que debe figurar tanto la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron como la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

Por lo que respecta al modelo, forma y lugar de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo, se establecerá por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte legible por ordenador o por medios telemáticos. Ahora bien, conviene mencionar que en la actualidad todavía no se ha regulado esta forma de presentación de la declaración informativa.

En este sentido conviene señalar que la consulta de la DGT de 23/2/2009 se refiere a las obligaciones formales y censales que se deben cumplir por el administrador del patrimonio especialmente protegido de un discapacitado y a la tributación del patrimonio protegido como tal.

8.5. Comparación entre el Patrimonio Protegido de las personas con discapacidad y los planes de pensiones y sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad

Por último, resulta conveniente con arreglo a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, comparar las normas de constitución y de funcionamiento entre el patrimonio protegido de las personas con discapacidad y los planes de pensiones y sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

CUADRO COMPARATIVO

	PLANES DE PENSIONES Y SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL	PATRIMONIO PROTEGIDO
Grado de minusvalía del beneficiario	Psíquica: mayor o igual 33% Física: mayor o igual 65%	Psíquica: mayor o igual 33% Física: mayor o igual 65%
Aportaciones	Dineraria	Dineraria y cualquier bien o derecho
Disponibilidad	Cuando se produzca la contingencia	En cualquier momento cuando se considere oportuno, sujeto a condiciones y penalizaciones en determinados casos
Límites para las aportaciones de parientes hasta 3er. grado	Individual 10.000 € Tope varios aportantes 24.250€ En la Base imponible ejercicio	Individual. 10.000€(Reducción B.I.) Tope varios aportantes 24.250€ En el ejercicio y exceso en los 4 siguientes ejercicios
Tratamiento en el beneficiario discapacitado de las aportaciones	No tributa en IRPF ni ISD	Tributa en IRPF como rentas de trabajo hasta 10.000€por aportación. Integrandó en su B.I. el exceso de 3 veces IPREM 22.365,42€ Resto tributa en ISD
Posibilidad de aportaciones empresariales	Solo en planes sistema empleo	Beneficiario trabajador (en empresa aportante) o beneficiario pariente de trabajador o sea este último tutor del discapacitado Solo hasta 31-12-2010 gasto deducible en IS
Aportaciones del propio discapacitado	Dan derecho a reducción	No dan derecho a reducción (art. 14.cuatro.4 Ley 41/2003)

9. CONCLUSIONES

A la vista de lo desarrollado en el presente estudio se pueden resaltar aquellas ideas que, son consideradas pilares básicos y además representan unas constantes para aquel lector que se enfrenta por vez primera con el texto. Con base a esto y siempre con una clara finalidad recopiladora, se pueden destacar las siguientes:

1.º La falta de una regulación adecuada de la sustitución fideicomisaria provoca en la doctrina una serie de diversas interpretaciones sobre distintos artículos que resultan esenciales para la delimitación de la figura.

2.º La regulación mínima que se recoge no ya sólo en el Código civil sobre la sustitución fideicomisaria, sino también acerca de la regulación civil de los patrimonios fiduciarios. Lo cual no sólo provoca dificultades en cuanto a la concreción de las notas esenciales que la caracterizan, sino que también nos lleva a una aplicación analógica de un gran número de artículos que regulan figuras jurídicas con las que se aprecia cierta identidad, como es el caso del parecido con el usufructo.

3.º Con esta figura, lo que pretende nuestro ordenamiento jurídico es establecer como base ciertos límites a tener en cuenta en el testamento para salvaguardar no ya sólo la legítima y el derecho a suceder de determinadas personas, como puede ser el supuesto de aquellos que hayan sido incapacitados judicialmente; sino también el de preservar los bienes que forman parte del caudal relicto, tal como se desprende del deber de conservar de la herencia que tienen tanto el fiduciario como el o los fideicomisarios hasta que llegue a fin la sustitución.

4.º El legislador con la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, lo que ha realizado es proporcionar un gran avance en la defensa de los intereses patrimoniales del discapacitado. Ahora bien, hay que tener en cuenta que lo ha realizado a través de un conjunto de medidas que van a suponer un gran cambio en nuestro ordenamiento jurídico, ya que por vez primera va a ser alterado el régimen de instituciones de origen invertebrado, como la legítima hasta ahora intocable –e intangible– en el derecho común. Dentro de estas medidas, la más polémica es la del fideicomiso sobre la legítima estricta de los demás coherederos forzosos.

En consecuencia, nos encontramos ante una norma con una finalidad muy loable que a nadie va a dejar indiferente y sobre todo, a los discapacitados que ven como al menos la sociedad por fin se preocupa de ellos, con una regulación específica, no sólo ya en el ámbito civil, sino también en el fiscal como hemos podido apreciar en el estudio.

5.º Con la Ley 43/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las personas con discapacidad, lo que se pretende es fomentar la constitución de un patrimonio separado e independiente (con cualquier tipo de bienes o derechos) e integrado por las aportaciones del propio discapacitado o de terceras personas con cierto grado de vinculación, cuyo objetivo es siempre la satisfacción de las necesidades vitales del discapacitado. Estableciéndose para este tipo de patrimonios un régimen especial tanto de constitución en documento público como de administración, extinción y supervisión.

Para fomentar la creación de estos patrimonios protegidos la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, establece un conjunto de importantes deducciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades (Solo hasta 31-12-2010 según la disposición derogatoria segunda.2 Ley 35/2006 IRPF) con el fin de fomentar la aportación, a título gratuito, tanto de dinero como de bienes y derechos, por parte de personas con vinculación hasta cierto grado con el beneficiario.

Para un mejor aprovechamiento de estas ventajas fiscales es conveniente realizar una adecuada planificación fiscal teniendo en cuenta la cuantía de las aportaciones y el periodo en el cual se realizan, así como el tipo de bienes que se aportan.

Si bien, desde el 1 de enero de 2015, hay que tener en cuenta la modificación realizada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la Ley 35/2006, de 6 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. En virtud de la cual la nueva redacción de la disposición transitoria novena introduce un límite de 400.000 euros de ganancia patrimonial para la aplicación de los coeficientes reductores por antigüedad.

JURISPRUDENCIA Y CONSULTAS

Sentencias del Tribunal Supremo:

- Sentencia de 28 de febrero de 1996, Sala Primera de lo Civil. (RJ 1996/1269).
- Sentencia de 28 junio de 2002, Sala Primera de lo Civil. (RJ 2002/1895).
- Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Sala Primera de lo Civil. (RJ 2008/288).

Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado:

- Resolución de 8 de febrero de 1957.
- Resolución de 26 de julio de 2003.
- Resolución de 3 de diciembre de 2003.

Consultas de la Dirección General de Tributos:

- Consulta V0386-04 de 3/12/2004.
- Consulta 0174-05 de 27/4/2005.
- Consulta V1774-08 de 7/10/2008.
- Consulta V0355-09 de 23/2/2009.
- Consulta V1311-11 de 24/5/2011.
- Consulta V2246-12 de 22/11/2012.

ANEXO

Capítulo VI de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria (BOE 3 de julio) que es de aplicación a los expedientes que tengan por objeto alguna de las actuaciones judiciales previstas en el capítulo I de la Ley 41/2003. **Disposición final décima** que modifica el apartado 2 del artículo 5 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad.

CAPÍTULO VI

De la protección del patrimonio de las personas con discapacidad

Artículo 56. *Ámbito de aplicación*

1. Se aplicarán las normas de este capítulo a los expedientes que tengan por objeto alguna de las actuaciones judiciales previstas en el capítulo I de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y, en concreto, para:

- a) La constitución del patrimonio protegido de las personas con discapacidad o aprobación de las aportaciones al mismo cuando sus progenitores, tutor o curador se negaren injustificadamente a prestar el consentimiento o asentimiento a ello.
- b) El nombramiento de su administrador cuando no se pudiera realizar conforme al título de constitución.
- c) El establecimiento de exenciones a la exigencia de obtener por el administrador de la autorización o aprobación judicial para la realización de actos de disposición, gravamen u otros, que se refieran a los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido de las personas con discapacidad.
- d) La sustitución del administrador, el cambio de las reglas de administración, el establecimiento de medidas especiales de fiscalización, la adopción de cautelas, la extinción del patrimonio protegido o cualquier otra medida de análoga naturaleza que sea necesaria tras la constitución del patrimonio protegido.

Artículo 57. *Competencia, legitimación y postulación*

1. Será competente para el conocimiento de este expediente el Juzgado de Primera Instancia del domicilio o, en su defecto, de la residencia de la persona con discapacidad.
2. Para promover los expedientes regulados en este Capítulo únicamente está legitimado el Ministerio Fiscal, quien actuará de oficio o a solicitud de cualquier persona, debiendo ser oído en todas las actuaciones judiciales relativas al patrimonio protegido.
3. Los interesados no precisarán de Abogado ni Procurador para intervenir en el expediente.

Artículo 58. *Solicitud, tramitación y resolución del expediente*

1. El expediente se iniciará mediante solicitud por escrito del Ministerio Fiscal en la que se consignarán los datos y circunstancias de identificación de la persona con discapacidad, de sus representantes o su curador, según proceda y de los demás interesados en el asunto, así como el domicilio o los domicilios en que pueden ser citados, y los hechos y demás alegaciones que procedan.
2. Su tramitación se ajustará a las normas generales de tramitación previstas en esta Ley.
3. El Juez dictará la resolución en interés de la persona con discapacidad. Si la resolución estableciera la constitución del patrimonio protegido de una persona con discapacidad, aquella deberá contener, al menos, el inventario de los bienes y derechos que inicialmente lo constituyan; las reglas de

su administración y, en su caso, de fiscalización, así como los procedimientos de designación de las personas que hayan de integrar los órganos de administración o, en su caso, de fiscalización.

4. La resolución será recurrible en apelación con efectos suspensivos, salvo cuando se nombrare administrador del patrimonio protegido por no poderse designar conforme a las reglas establecidas en el documento público o la resolución judicial de constitución.

5. Si la resolución dictada por el Juez fuera la constitución de un patrimonio protegido, y el administrador designado no fuera el propio beneficiario del mismo, aquella deberá ser comunicada al Registro Civil para su inscripción, así como las demás circunstancias relativas al patrimonio protegido y a la designación y modificación de administradores de dicho patrimonio.

Igualmente, deberá entregarse testimonio de la resolución a la parte para su inscripción en los registros respectivos cuando los bienes que integren el patrimonio protegido tengan el carácter de registrables para su inscripción o anotación, o a las gestoras de instituciones de inversión colectiva o de sociedades mercantiles si se tratará de participaciones o acciones de las mismas.

Disposición final decima. *Modificación de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad*

Se modifica el apartado 2 del artículo 5 que pasa a tener la siguiente redacción:

«2. En los demás casos, las reglas de administración, establecidas en el documento público de constitución, deberán prever la obligatoriedad de autorización judicial en los mismos supuestos que el tutor la requiere respecto de los bienes del tutelado, conforme a los artículos 271 y 272 del Código Civil o, en su caso, conforme a lo dispuesto en las normas de Derecho civil, foral o especial, que fueran aplicables.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior la autorización no es necesaria cuando el beneficiario tenga capacidad de obrar suficiente.

En ningún caso será necesaria la subasta pública para la enajenación de los bienes o derechos que integran el patrimonio protegido.

En todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria.»

BIBLIOGRAFIA

- ALBALADEJO GARCÍA, MANUEL y DÍAZ ALABART, SILVIA, (1984): *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, arts. 744-805, t. X, vol.II, Madrid.
- DÍAZ ALABART, SILVIA, (2006): *La sustitución fideicomisaria sobre el tercio de legítima estricta a favor de hijo o descendiente incapacitado judicialmente* (art. 808 Cc. reformado por la Ley 41/2003, 18 de noviembre). Homenaje al profesor Lluís Puig i Ferriol / coord. por Juan Manuel Abril Campoy, María Eulalia Amat Llari, Vol. 1.
- (2004): *La sustitución fideicomisaria sobre el tercio de legítima estricta a favor de los hijos o descendientes*, en conferencia pronunciada en los cursos de verano de la URJ, de 7 de julio de 2004.
- DOMINGO AZNAR, ANTONIO, (1999): *El fideicomiso y la sustitución fideicomisaria*, Madrid.
- GÓMEZ GÁLLIGO, JAVIER, (2005): *La sustitución fideicomisaria en legítima estricta a favor del discapacitado, en Protección Jurídica y Patrimonial de los Discapacitados*, Escola Gallega de Administración Pública, Santiago de Compostela.
- MARTÍN MELÉNDEZ, MARÍA TERESA, (2009): *La sustitución fideicomisaria sobre la legítima estricta en presencia de incapacitados*, Colección Monografías de Derecho Civil, Madrid.
- O'CALLAGHAN MUÑOZ, XAVIER, (2012): *Compendio de Derecho Civil*, tomo V: derecho de sucesiones, Madrid.
- PÉREZ HUETE, JOAQUÍN, (2004): "Régimen Fiscal del Patrimonio de los Discapacitados". *Documento* n.º 29/04 Instituto de Estudios Fiscales.
- RIVAS MARTÍNEZ, JUAN JOSÉ, (2009): *Derecho de Sucesiones Común y Foral*, tomo II, Madrid.
- ROCA SASTRE, RAMÓN MARÍA, (1948): *Estudios de Derecho Privado*, T.II, Madrid.