

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC053325

DGT: 01-12-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3213/2014

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones inter vivos. Hecho imponible. En el supuesto de adjudicación parcial de una herencia está claro que no hay ningún *animus donandi*, ya que la entrega de los bienes se va a realizar a cuenta de todos los bienes de la herencia como un adelanto de una parte que les corresponde a parte de los herederos, con las correspondientes compensaciones, cuando se realice la adjudicación de la herencia, con bienes de la herencia, o, en su caso, en efectivo. Así, la tributación de la operación habrá que verla en su conjunto cuando se adjudiquen todos los bienes y se produzcan dichas compensaciones; en ese momento habrá que ver si cada comunero recibe la parte correspondiente sin excesos de adjudicación, o habiendo excesos si estos son inevitables y son compensados en dinero. Por lo tanto, la escritura de adjudicación parcial de una herencia únicamente podría tributar por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, si la naturaleza de los bienes adjudicados así lo exige.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 3.1.b).

Código Civil, art. 18.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts 4, 7 y 31.

RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 51.

Descripción sucinta de los hechos:

La madre y esposa de los consultantes falleció en el año 1998. Posteriormente realizaron la escritura de aceptación de la herencia e inventario de bienes, procediendo a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Actualmente, de mutuo acuerdo entre todos, se van a efectuar unas adjudicaciones parciales, comprometiéndose todos ellos a proceder en su día a las compensaciones que procedan, ya sean en metálico o mediante la adjudicación de otros bienes de la herencia. Se le va a adjudicar al padre el usufructo de las acciones que forman parte de la herencia, a uno de los hijos la nuda propiedad de 39 acciones y a otra hija la nuda propiedad de 437 acciones. En la misma escritura el padre dona a estos dos hijos el usufructo que le corresponde de estas acciones.

Cuestión planteada:

Si la adjudicación parcial anticipada de parte de los bienes que les corresponde se puede entender como una donación del resto de los herederos y estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Contestación:

El artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), establece que:

“1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “intervivos”.”.

El artículo 618 del Código Civil define la donación como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que la acepta. La Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (*animus donandi*). Todos los autores destacan la necesidad de que la traslación dominical vaya acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario.

De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando éste no haya desembolsado precio alguno.

Por otra parte, el artículo 4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)-en adelante TRLITPAJD- establece que “A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.”.

Asimismo, el artículo 7.1.A) del TRLITPAJD establece que:

“Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”.

Por otra parte, el artículo 7.2. B) del mismo texto legal establece que:

“2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.”.

A este respecto, el artículo 1062 del Código Civil señala que cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a cada uno, a calidad de abonarse a los otros el exceso en dinero.

A su vez, el artículo 31.2 del TRLITPAJD señala que:

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”.

Vista la normativa expuesta, en el caso planteado en el escrito de la consulta está claro que no hay ningún animus donandi, ya que la entrega de la nuda propiedad de las acciones se va a realizar a cuenta de todos los bienes de la herencia, como un adelanto de una parte que les corresponde a parte de los herederos, con las correspondientes compensaciones, cuando se realice la adjudicación de la herencia, con bienes de la herencia, o, en su caso, en efectivo. Por lo que la tributación de la operación habrá que verla en su conjunto cuando se adjudiquen todos los bienes y se produzcan dichas compensaciones; en ese momento habrá que ver si cada comunero recibe la parte correspondiente sin excesos de adjudicación, o habiendo excesos si estos son inevitables y son compensados en dinero.

Por lo tanto, la escritura de adjudicación parcial de una herencia únicamente podría tributar por el concepto de actos jurídicos documentados y, en este caso, dada la naturaleza de los bienes adjudicados, acciones no inscribibles, no tributará por el concepto de actos jurídicos documentados.

Ahora bien, en la misma escritura, además de la adjudicación parcial de la herencia se produce la donación del usufructo por parte del padre a sus dos hijos, que consolidarán el dominio sobre las acciones.

Conforme al artículo 26.c) de la Ley 29/1987, precepto referido al usufructo y otras instituciones, en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución. En desarrollo de lo anterior, el párrafo segundo del segundo apartado del artículo 51 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), determina que

“Sin perjuicio de la liquidación anterior –referida a la que se practica al nudo propietario en el momento de la adquisición de su derecho- al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.”.

Por su parte, el apartado 4 del mismo artículo reglamentario, establece que

“Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.”.

Por lo tanto, al consolidar el dominio de las acciones por causa distinta a la muerte del usufructuario, los hermanos consultantes deberán pagar la mayor de las liquidaciones entre la pendiente de pagar por la desmembración del dominio y la donación del usufructo que realiza el padre.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.