

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3741-16
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	07/09/2016
NORMATIVA	Ley 29/1987 art. 27. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7-2-B
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El padre del consultante ha fallecido dejando herederos al consultante y a su hermana. El causante ha dejado varios bienes, entre ellos hay un inmueble que el consultante se quiere adjudicar en la aceptación de la herencia a cambio de compensar a su hermana con dinero.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Tributación de la operación.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.</p> <p>Para examinar si el exceso de adjudicación que origina la compensación en metálico del consultante a la hermana está sujeta a tributación, es preciso tener en cuenta tanto la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como la regulación de las transmisiones patrimoniales onerosas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).</p> <p>El artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987), dispone que:</p> <p>"1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.</p> <p>2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.</p> <p>3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto."</p>

Por otra parte, el artículo 7.2.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), que determina 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.”

La clave está precisamente en los artículos del Código Civil que se citan, pues si el exceso de adjudicación que origina la compensación en metálico se fundamenta en lo dispuesto en alguno de ellos no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. En tal caso, dicho exceso de adjudicación no tributará de forma independiente como tal, sino que sólo procederá la tributación en el ISD, por la porción hereditaria recibida por cada uno de los sucesores del causante (el consultante y su hermana), con independencia de que la hermana reciba parte de su herencia mediante una cantidad en metálico en compensación de los inmuebles que recibe el consultante. En caso contrario, el exceso de adjudicación deberá tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, ya que se tratará de una operación distinta –y posterior– a la de la partición y adjudicación de la herencia.

Pues bien, de los artículos del Código Civil citados, de acuerdo con las manifestaciones de la consultante, sólo podría ser aplicable, en su caso, el artículo 1.062, cuyo párrafo primero prevé que “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”. La interpretación que debe darse al artículo 1.062, párrafo segundo, del Código Civil, ya ha sido expuesta por este Centro Directivo en numerosas contestaciones a consultas, de las que se pueden citar las nº V0105-06 y V1026-06, de 19 de enero y 1 de junio de 2006, respectivamente. En la última de ellas, se decía, entre otras cosas lo siguiente:

«El supuesto de no sujeción descrito tiene su fundamento en la doctrina expuesta repetidas veces por el Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999), según la cual “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”. En esta última sentencia (cuarto párrafo del fundamento de derecho tercero) el Tribunal Supremo afirma lo siguiente:

“La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división –supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, artículo 401 Código Civil)– la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero –artículos 404 y 1.062, párrafo 1.º, en relación éste con el artículo 406, todos del Código Civil–.

Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un «exceso de adjudicación», sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar –artículo 400 del Código Civil–. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de «compra» de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los

artículos 402 y 1.061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo cuerpo legal.”

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos transcritos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si el desequilibrio en los lotes se produce por imposibilidad de formar dos lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que debe entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que, para poder aplicar lo dispuesto en el artículo transcrito, es necesario que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes equivalentes. En caso contrario, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.»

CONCLUSIÓN: El exceso de adjudicación que se produzca en la partición y adjudicación de bienes de una herencia no está sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD si tiene su fundamento en la imposibilidad de formar lotes proporcionales a los respectivos títulos hereditarios, por la existencia de bienes no divisibles y, además, el adjudicatario compensa con dinero el exceso producido. Ahora bien, la excepción por indivisibilidad no debe aplicarse a cada uno de los bienes individualmente considerado, sino que entenderse referida al conjunto de los bienes, de forma que no sea posible hacer, mediante otras adjudicaciones, dos lotes proporcionales.

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.