

ASPECTOS FISCALES EN LA PARTICIÓN DE UNA HERENCIA



EMMA S. CORRETERGER

SOCIA

escorretger@cimtaxlegal.com

670 220 769

Más de 19 años de experiencia en el mundo del Private Client y de la empresa familiar.

Asesora fiscal de grandes patrimonios y empresas familiares.

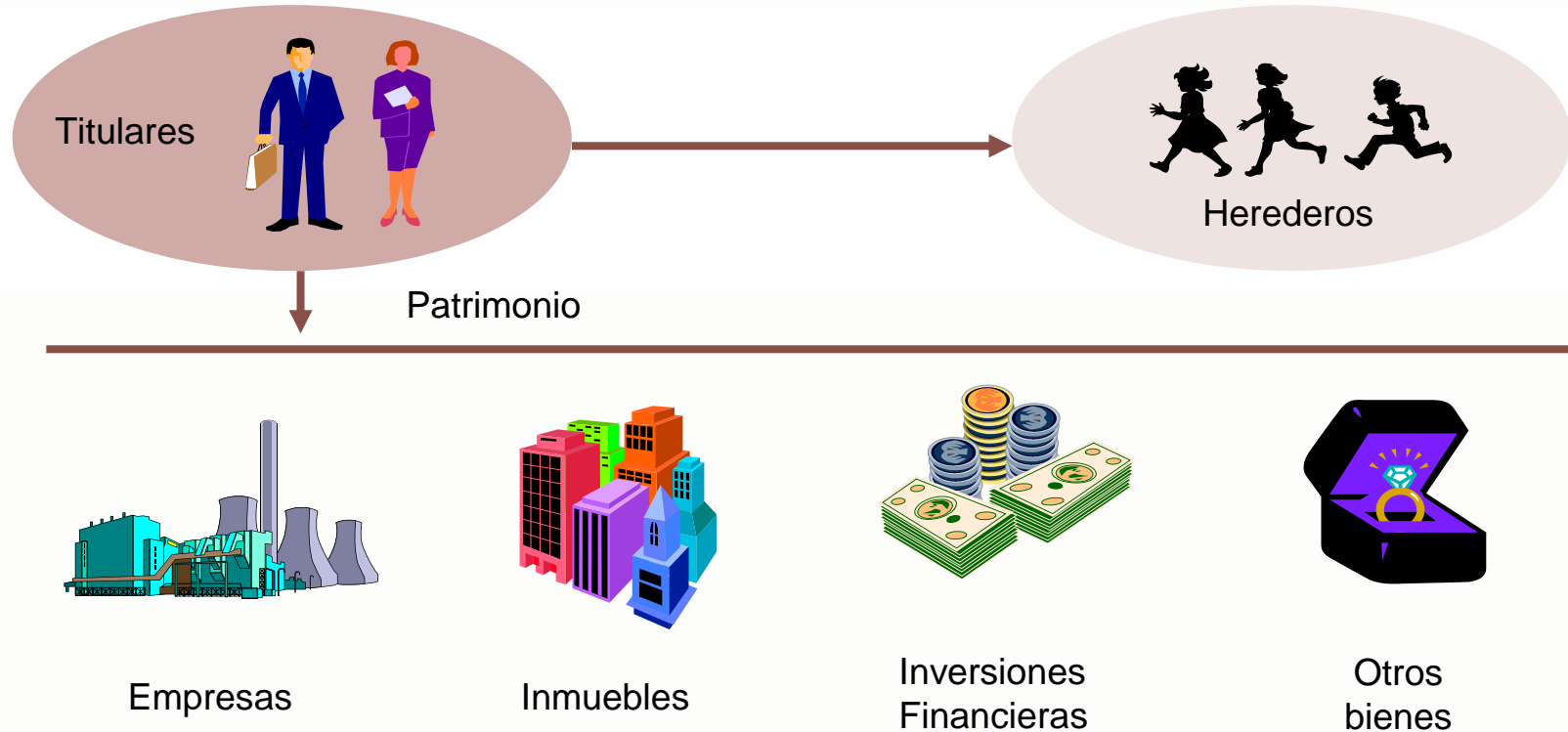
Miembro del grupo de Expertos de la Imposición Patrimonial y Empresa Familiar de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), tanto en Cataluña como en ámbito Nacional.

Coordinadora de la Comisión de Derecho Fiscal y miembro de la Junta Directiva de la Asociación Catalana de Especialistas de Derecho de Sucesiones (ACEDS).

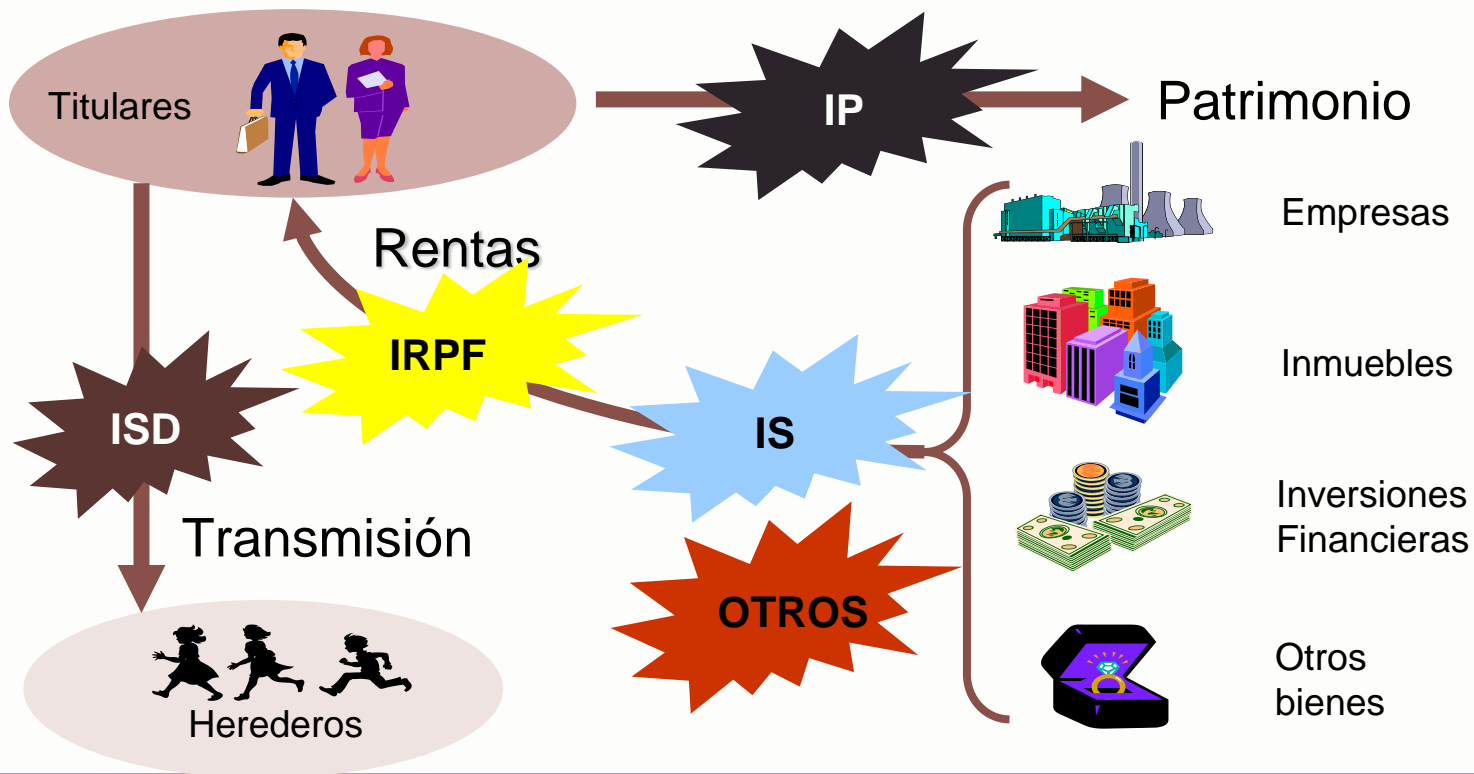
Profesora en la Barcelona School of Management (UPF), en ESADE y en diversos Másteres del ICAB y ponente habitual en otras instituciones, bancas privadas...

Licenciada en Derecho y ADE en la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona.

STEP Advanced Certificate in Cross-Border Estates.



IMPUESTOS QUE IMPACTAN EN NUESTRO PATRIMONIO



1. IMPUESTO SUCESIONES Y DONACIONES VISIÓN GENERAL

PANORAMA INTERNACIONAL DEL ISD

PAÍSES CON ISD (Tipo de gravamen Máx.)

España (34%)	Portugal (10%)
Francia (60%)	Reino Unido (40%)
Irlanda (33%)	Lituania (10%)
Holanda (40%)	Luxemburgo (15%)
Eslovenia (40%)	Alemania (50%)
Italia (8%)	Dinamarca (15%)
Hungría (9-18%)	Finlandia (19%)
Islandia (10%)	Grecia (10-40%)
Estados Unidos (40%)	Tailandia (10%)
Polonia (7-20%)	Vietnam (10%)
Nicaragua (15%)	Brasil (8%)
Chile (24%)	Ecuador (35%)
Sudáfrica (25%)	Algeria (5%)

PAÍSES SIN ISD

Austria
Rumania
Suecia
Estonia
China
Argentina
India
Israel
Arabia Saudí
Australia
Nueva Zelanda
Noruega
Canadá



(*) Dentro de la OCDE, 24 de los 37 Estados integrantes regulan el Impuesto sobre Sucesiones.

(*) A nivel de la Unión Europea, únicamente existe el Impuesto en 17 Estados Miembros (de los 27 integrantes).

1. DETERMINACIÓN DE LA **NORMATIVA CIVIL** APLICABLE A LA SUCESIÓN
2. DETERMINACIÓN DE LA **NORMATIVA FISCAL** APLICABLE A LA SUCESIÓN

OBLIGACIÓN PERSONAL



CONTRIBUYENTE CON RESIDENCIA FISCAL (*)
en España.



**Tributación por
TODOS LOS BIENES RECIBIDOS**

OBLIGACIÓN REAL



CONTRIBUYENTES QUE NO TENGAN RESIDENCIA
FISCAL (*) en España, pero que reciban bienes con algún
tipo de **CONEXIÓN**.



**Tributación por
BIENES CON CONEXIÓN**

- Situados en territorio español.
- Ejercitables o que deben cumplirse en territorio español.
- Contratos de seguro de vida contratados con aseguradoras españolas o celebrados en España con entidades extranjeras.

➤ SUCESIONES:

Quién transmite	Qué transmite	Quién adquiere	Normativa a la que se tiene derecho
Causante ESP	Bienes y Derechos ESP/UE/EEE/Tercero	Causahabiente ESP (Oblig. Personal)	CCAA de residencia del causante
Causante ESP	Bienes y Derechos ESP/UE/EEE/Tercero	Causahabiente No Residente ESP (Oblig. Real)	<u>OPCIÓN:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Normativa Estatal • CCAA de residencia del causante
Causante No Residente ESP	Bienes y Derechos ESP/UE/EEE/Tercero	Causahabiente ESP (Oblig. Personal)	<u>OPCIÓN:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Normativa Estatal • CCAA mayor valor bienes en España y si no hay bienes en España, CCAA residencia causahabiente

➤ DONACIONES:

Donante ESP/UE/EEE/Tercero	Inmueble en ESP	Donatario ESP	CCAA de situación del inmueble
Donante ESP/UE/EEE/Tercero	Bienes y Derechos ESP (no inmuebles)	Donatario ESP	CCAA de residencia del donatario
Donante ESP/UE/EEE/Tercero	Inmueble no sito en ESP	Donatario ESP	<u>OPCIÓN:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Normativa Estatal • CCAA residencia del donatario
Donante ESP/UE/EEE/Tercero	Inmueble en ESP	Donatario No Residente ESP	<u>OPCIÓN:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Normativa Estatal • CCAA situación inmueble
Donante ESP/UE/EEE/Tercero	Bienes y Derechos ESP (no inmuebles)	Donatario No Residente ESP	<ul style="list-style-type: none"> • Normativa Estatal • CCAA donde hayan estado situados los bienes y derechos un mayor número de días en los 5 años anteriores al devengo

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

Adquisiciones <i>mortis causa</i>	Adquisiciones <i>inter vivos</i>	Seguros de Vida
<ul style="list-style-type: none"> = Valor real bienes y derechos del causante + Bienes y derechos adicionales = CAUDAL RELICTO + Ajuar doméstico = MASA HEREDITARIA BRUTA - Cargas, gravámenes, deudas y gastos = MASA HEREDITARIA NETA x % de participación individual en la sucesión 	<ul style="list-style-type: none"> = Valor real bienes y derechos del donante - Cargas y gravámenes. + Acumulación donaciones entre sí 	<ul style="list-style-type: none"> = Importe obtenido por el beneficiario
BASE IMPONIBLE		
<ul style="list-style-type: none"> - Reducción por parentesco y por discapacidad - Reducción por adquisición de Empresa Familiar - Reducción por adquisición vivienda habitual - Reducción por adquisición Patrimonio Histórico - Reducción por transmisiones consecutivas - Reducciones autonómicas 	<ul style="list-style-type: none"> - Reducción por adquisición de Empresa Familiar - Reducción por adquisición Patrimonio Histórico - Reducciones autonómicas 	<ul style="list-style-type: none"> - Reducción percepción seguros vida
BASE LIQUIDABLE		
x Escala progresiva de gravamen		
CUOTA ÍNTEGRA		
x Coeficientes multiplicadores		
- Deducciones y Bonificaciones		
CUOTA TRIBUTARIA		

IMPORTANCIA DE LA NORMATIVA CIVIL APLICABLE A LA SUCESIÓN

¿CUÁL ES LA NORMATIVA CIVIL APLICABLE?



Manifiesta expresamente el testador que, con arreglo al Reglamento 650/2012, del Parlamento Europeo y el Consejo, designa como ley aplicable a su sucesión la de su nacionalidad actual, que remite a la ley de su vecindad civil actual (art. 22.1 en relación con el art. 36). Asimismo, dispone que la misma ley que rija su sucesión sea la ley aplicable a la validez material, admisibilidad y forma de la presente disposición sucesoria (arts. 24.2, 25.3 y 27).

VALORACIÓN DE LOS BIENES HEREDADOS



¿Qué valor hay que declarar en el Impuesto sobre Sucesiones?

Norma general: VALOR DE MERCADO

 : VALOR DE REFERENCIA



¿Qué valor hay que declarar en el Impuesto sobre Sucesiones?

Artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los siguientes apartados de este artículo o en los artículos siguientes, **se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado**. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el **valor de referencia** previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.



¿Qué valor hay que declarar en el Impuesto sobre Sucesiones?

Artículo 40 Real decreto 1629/1991, de 8 de noviembre

7. **No se aplicará sanción** como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.

PARTICIÓN y EXCESO DE ADJUDICACIÓN

Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones.

Artículo 464-6. Partición por los coherederos.

"1. Los herederos pueden hacer la partición de común acuerdo, del modo que crean conveniente, incluso prescindiendo de las disposiciones particionales establecidas por el causante. A tal efecto, si el causante no lo ha prohibido, pueden acordar por unanimidad considerar la atribución de prelegados como operación particional del causante y prescindir de la misma."

Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones

Artículo 6 Concurrencia de sucesores a título universal

"1. Cuando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción y fueran dos o más las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de estos cumpla los requisitos subjetivos legalmente previstos.

La aplicación de la reducción sobre la base imponible individual del adjudicatario o adjudicatarios efectivos no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, correspondía al adjudicatario o adjudicatarios efectivos.

2. Las obligaciones a que se refieren los artículos 9, 14, 19, 21, 24, 26, 28 y 35 de la Ley del impuesto vincularán exclusivamente el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción.

3. Si como consecuencia de la partición realizada resultan excesos de adjudicación y estos se concretan en bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción, la base de cálculo de esta no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, correspondía al adjudicatario o adjudicatarios efectivos."

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación.

*"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.*

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."



¿Qué ocurre si hay excesos de adjudicación en la partición?

Partición de la herencia: De acuerdo con el título sucesorio 

Exceso de adjudicación oneroso  TPO

Exceso de adjudicación gratuito  ISD

Mal llamados “Excesos de adjudicación”  **AJD** 



¿Qué ocurre si hay excesos de adjudicación en la partición?

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación.

"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."

LEGÍTIMA

NORMATIVA CIVIL COMÚN

VS

NORMATIVA CIVIL CATALANA

Derecho sobre la herencia

Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación.

"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,

Derecho de crédito



Los herederos harán una entrega de bienes para el pago de la deuda.

Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:
 - a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

NORMATIVA CIVIL CATALANA

¿Es una deuda deducible de los herederos?

¿Cómo tributa el legitimario? ¿Cuándo se devenga el impuesto? ¿se puede aplicar las reducciones de los bienes recibidos?

Afecta a otros impuestos? IRPF, ITPyAJD o PLUSVALIA MUNICIPAL.

- Si el pago de la legítima se realiza con dinero.
- Cuando el pago de la legítima se realiza con bienes y estos bienes si forman parte de la masa hereditaria.
- Si el heredero realiza el pago de la legítima con un bien que no forma parte de la herencia, un bien que pertenece al heredero.
- El heredero se adjudica todos los bienes de la herencia, y posteriormente realiza el pago de la legítima.
- El heredero reclama el pago de la legítima antes del plazo de 4 años del fallecimiento.
- El heredero reclama el pago de la legítima tras 5 años del fallecimiento.

PROBLEMÁTICA DE LA CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO



RD 1629/1991, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio

*"Cuando en virtud de lo dispuesto en los **artículos 839 y 840 del Código Civil** se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo.*

Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo".

NORMATIVA CIVIL COMÚN

VS

NORMATIVA CIVIL CATALANA

Derecho legitimario “ex lege”: testada e intestada

Artículo 834.

El cónyuge que al morir su consorte no se hallase separado de éste legalmente o de hecho, si concurre a la herencia con hijos o descendientes, **tendrá derecho al usufructo del tercio destinado a mejora.**

Artículo 839.

Los herederos podrán satisfacer al cónyuge su parte de usufructo, asignándole una renta vitalicia, los productos de determinados bienes, o un capital en efectivo, procediendo de mutuo acuerdo y, en su defecto, por virtud de mandato judicial.

Artículo 840.

Cuando **el cónyuge viudo** concorra con hijos sólo del causante, **podrá exigir que su derecho de usufructo le sea satisfecho**, a elección de los hijos, **asignándole un capital en dinero o un lote de bienes hereditarios.**

Sucesión intestada

Artículo 442-5. Conmutación del usufructo.

1. El cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente **puede optar por conmutar el usufructo universal por la atribución de una cuarta parte alícuota de la herencia** y, además, el usufructo de la vivienda conyugal o familiar.

2. La opción de conmutación del usufructo universal **puede ejercerse en el plazo de un año a contar de la muerte del causante** y se extingue si el cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente acepta de forma expresa la adjudicación del usufructo universal.

5. La cuarta parte alícuota de la herencia **puede pagarse adjudicando bienes de la herencia o con dinero, a elección de los herederos**, aplicando las reglas del legado de parte alícuota.

NORMATIVA CIVIL COMÚN

VS

NORMATIVA CIVIL CATALANA

Sucesión intestada

- ❖ Aplicación art. 57 LISD

Sucesión intestada

- ❖ Aplicación art. 57 LISD

Sucesión Testada

- ❖ **Posible** aplicación art. 57 LISD si previsión del causante.

(Consulta vinculante DGT V297-21)

Sucesión Testada

- ❖ ¿**Posible** aplicación art. 57 LISD si previsión del causante?

(Ver sentencias TS 01/10/2020, 23/07/2020 y 22/07/2020)

RETRIBUCIÓN CONTADOR-PARTIDOR



RD 1629/1991, de 8 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 11. Títulos sucesorios

Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

"d) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario."

NORMATIVA CIVIL COMÚN

Artículo 908.

El **albaceazgo es cargo gratuito**. Podrá, sin embargo, el testador señalar a los albaceas la remuneración que tenga por conveniente; **todo sin perjuicio del derecho que les asista para cobrar lo que les corresponda por los trabajos de partición u otros facultativos**.

Si el testador lega o señala conjuntamente a los albaceas alguna retribución, la parte de los que no admitan el cargo acrecerá a los que lo desempeñen.

VS

NORMATIVA CIVIL CATALANA

Artículo 429-5 .- Retribución

1. Si el causante no ordena una retribución determinada o que el ejercicio del cargo sea gratuito, los albaceas universales tienen derecho a percibir el 5% del valor del activo hereditario líquido y **los particulares que sean contadores partidores el 2% de este valor o de los bienes objeto de partición**. Si el albaceazgo es ejercido profesionalmente, los honorarios que se devenguen por la prestación de servicios se imputan a este porcentaje.

2. Los legados o demás disposiciones a favor de los albaceas no se imputan a su retribución, salvo que el causante disponga otra cosa.

3. Si existen varios albaceas universales o contadores partidores, la retribución corresponde por partes iguales a los que hayan ejercido el cargo. Si lo ejercen sucesivamente, deben ser retribuidos en proporción a su actividad.



Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo


1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria **y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.**

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas


1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios

Consulta DGT V2189-24

Regla general: rendimientos del trabajo



En principio y con un carácter general, el ejercicio, por un lado, de las funciones de albacea, que básicamente se concretan en ejecutar la última voluntad del causante, y por otro, de **las funciones de contador partidor, consistentes en la partición y distribución de su herencia, no determina que se esté desarrollando una actividad económica**, pues no se dan las características configuradoras de esta calificación. El hecho de que el albacea tenga que disponer y pagar los sufragios y el funeral, satisfacer los legados en metálico, vigilar la ejecución del testamento y realizar las demás facultades que se le atribuyan, o el hecho de que el contador partidor tenga que partir y distribuir la herencia, constituyen elementos suficientes para calificar, en principio, como rendimientos del trabajo las retribuciones que se perciban por el ejercicio de estas funciones



No obstante lo anterior, **procederá calificar tales retribuciones como rendimientos de una actividad económica, aunque dichas funciones se realicen de manera accesoria u ocasional, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo una actividad económica en la que —por las propias características de esta— el desarrollo de las funciones de albacea o de contador partidor pueda entenderse que constituye un servicio más de los prestados a través de dicha actividad**, circunstancia que no concurre en el caso consultado, pues según se indica en el escrito de consulta, el consultante no viene realizando actividad económica alguna por cuenta propia.

¿Son deducibles para los herederos?



Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 14. Gastos deducibles.

En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

a) Los gastos que cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, **excepto los de administración del caudal relicto**, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

(ídem art. 33.2 del RISD)

¿albaceas o también los contadores-partidores?

¿Qué pasa en una herencia litigiosa?

Muchas Gracias por vuestra atención!!



CIM

tax & legal

driving projects



EMMA S. CORRETER

SOCIA

escorretger@cimtaxlegal.com

670 220 769

Av. Diagonal 543, planta 8 – Edificio MGS
08029 Barcelona

T +34 934 816 980
cim@cimtaxlegal.com

www.cimtaxlegal.com