

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V0579-22

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 21/03/2022

Normativa Ley 29/1987 art. 3-1

Descripción de hechos De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública manifestada en diversas resoluciones, es posible que, en los supuestos de preterición y en los supuestos de desheredación, los interesados puedan alcanzar un acuerdo transaccional o en la partición, prescindiendo de la acción judicial necesaria que prive de eficacia el contenido patrimonial de un testamento por perjudicar al preterido o al desheredado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 814 y 851 del Código Civil.

Cuestión planteada Si lo percibido por el preterido o por el desheredado como consecuencia de un acuerdo extrajudicial con el resto de herederos ha de tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una transmisión "mortis causa" o, por el contrario, como una transmisión lucrativa "intervivos".

Contestación completa En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:
El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre), en adelante LISD, establece lo siguiente:

Artículo 3. Hecho imponible

1. Constituye el hecho imponible:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
 - b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».
- (...)"

Respecto al sujeto pasivo el artículo 5 de la LISD establece lo siguiente:

"Artículo 5. Sujetos pasivos.

Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas."

Finalmente, el artículo 28 de la LISD regula la repudiación y renuncia a la herencia, estableciendo:

"Artículo 28. Repudiación y renuncia a la herencia.

1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.”

Por su parte, en relación con las cuestiones planteadas, cabe destacar los siguientes artículos Código Civil –en adelante Cc– aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889:

“Artículo 814.

La preterición de un heredero forzoso no perjudica la legítima. Se reducirá la institución de heredero antes que los legados, mejoras y demás disposiciones testamentarias.

Sin embargo, la preterición no intencional de hijos o descendientes producirá los siguientes efectos:

1.º Si resultaren preteridos todos, se anularán las disposiciones testamentarias de contenido patrimonial.

2.º En otro caso, se anulará la institución de herederos, pero valdrán las mandas y mejoras ordenadas por cualquier título, en cuanto unas y otras no sean inoficiosas. No obstante, la institución de heredero a favor del cónyuge sólo se anulará en cuanto perjudique a las legítimas.

Los descendientes de otro descendiente que no hubiere sido preterido, representan a éste en la herencia del ascendiente y no se consideran preteridos.

Si los herederos forzosos preteridos mueren antes que el testador, el testamento surtirá todos sus efectos.

A salvo las legítimas tendrá preferencia en todo caso lo ordenado por el testador.”

“Artículo 851.

La desheredación hecha sin expresión de causa, o por causa cuya certeza, si fuere contradicha, no se probare, o que no sea una de las señaladas en los cuatro siguientes artículos, anulará la institución de heredero en cuanto perjudique al desheredado; pero valdrán los legados, mejoras y demás disposiciones testamentarias en lo que no perjudiquen a dicha legítima.”

Por su parte, la Dirección General de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública en la Resolución de 2 de agosto de 2018, en la que examina un supuesto de preterición afirmó que:

“3. (...) Por tanto, el mero hecho de que la preterición de un hijo nacido (o adoptado) con posterioridad al otorgamiento del testamento pueda presumirse como preterición no intencional no genera como efecto inmediato, automático y «ex lege» el de la nulidad de la institución de herederos (...).

4. La conclusión anterior no puede alterarse como consecuencia de la doctrina de este Centro Directivo (Resoluciones de 20 de mayo de 1898, 30 de junio de 1910, 31 de mayo de 1931, 10 de mayo de 1950, 14 de agosto de 1959) con arreglo a la cual se admite la validez de la partición o de la transacción por los herederos sin necesidad de la previa declaración de nulidad de la institución en el caso de preterición. Así, la Resolución de 4 de mayo de 1999, consideró innecesaria la impugnación y la previa declaración de herederos abintestato, para la validez de una partición efectuada por la viuda y el hijo que había sido omitido en el testamento otorgado antes de que naciese.

(...)

Así afirma la citada Resolución de 4 de mayo de 1999 que: «2. Ciertamente es doctrina reiterada tanto del Tribunal Supremo como de esta Dirección General (vid. sentencias de 27 de mayo de 1909, 7 de noviembre de 1935; Resoluciones de 20 de mayo de 1948, 30 de junio de 1910, 31 de enero de 1913, 10 de mayo de 1950 y 14 de agosto de 1959), que si bien la preterición de alguno de los herederos forzosos en línea recta determina -conforme al artículo 814 del Código Civil, en su redacción anterior a la reforma de 1981 la nulidad de la institución de heredero, la cual podría ser acordada por los Tribunales cuando los herederos instituidos sostengan su validez, nada se opone a que éstos reconozcan a los preteridos la porción que les corresponda y puedan convenir con ellos no impugnar la partición hereditaria, y en distribuir y adjudicar los bienes en la proporción que legítimamente les hubiera correspondido, si se hubiere abierto la sucesión intestada, por lo que no cabe rechazar la inscripción de la partición en esta forma efectuada, bajo el supuesto de no poder concederse validez legal al testamento que lo origina, pues «los interesados pueden de común acuerdo prescindir de las disposiciones testamentarias y crear una situación jurídica de plena y absoluta eficacia», y, por otra parte, con tal proceder se subsana el descuido o imprevisión del testador, se acata e interpreta racionalmente su institución presunta, se salvaguardan los derechos de los legitimarios y se evitan dilaciones y gastos que pueden consumir buena parte de la propia herencia».

Asimismo, en la Resolución de 5 de octubre de 2018 ante un supuesto de desheredación, la Dirección General de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública ha afirmado que “la privación de eficacia del contenido patrimonial de un determinado testamento exige, «a falta de conformidad de todos los afectados», una previa declaración judicial que, tras un procedimiento contencioso instado por quien esté legitimado para ello, provoque su pérdida de eficacia (total o parcial). (...) En

consecuencia, concurriendo esa conformidad de todos los interesados, no es necesaria esa declaración judicial de privación de eficacia de la cláusula de desheredación.". Afirmado, a continuación que, "(...) hay que entender eficaz la desheredación ordenada por el testador cuando se funda en justa causa expresada en el testamento y la certeza de dicha causa no ha sido contradicha por los desheredados".

Por lo tanto, en su doctrina, la Dirección General de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública reconoce la validez y eficacia de los acuerdos extrajudiciales de los afectados en los supuestos de preterición y desheredación en un testamento, a través de los cuales, se conviene realizar una distribución y adjudicación de los bienes distinta de la prevista en el testamento.

Desde el punto de vista de la tributación que implica la distribución de los bienes derivada de estos acuerdos, este Centro Directivo, en la resolución a la consulta vinculante V1514-11 de 10 de junio de 2011, analizó esta cuestión, al plantearse un supuesto de desheredación de uno de los hijos en el testamento, decidiendo el resto de herederos atribuir al hijo desheredado la legítima estricta. En la consulta citada se resolvió lo siguiente:

"Si la desheredación fue hecha sin expresión de causa o por alguna que no fuera de las antes mencionadas, la interpretación conjunta de los artículos 849 y 851 del Código Civil conduce a entender que, no teniendo plena validez tal disposición testamentaria, la parte de la legítima estricta correspondiente al desheredado entra en su patrimonio directamente del causante, por lo que la tributación procedería como operación sucesoria. Por el contrario, si la desheredación fue hecha con expresión de alguna de las causas antedichas y, no obstante, los restantes coherederos y cónyuge pretenden transmitir su parte de legítima al desheredado significaría, con independencia de las motivaciones que les impulsen, la renuncia gratuita a favor de persona determinada de un derecho integrado en sus respectivos patrimonios, por lo que estaríamos ante una adquisición "inter vivos" y, por ende, la transmisión debería tributar como donación."

En el presente escrito de consulta, se hace referencia a aquellos supuestos que tienen lugar cuando la desheredación se realiza expresando una de las causas previstas en el Código Civil pero los herederos no pueden probar la certeza de la causa indicada al ser negada por el desheredado, llegando todos los afectados a un acuerdo para realizar una distribución de los bienes distinta de la prevista en el testamento. Pues bien, de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, la adquisición de bienes derivada de dicho acuerdo será una adquisición lucrativa intervivos, pues se deriva del acuerdo extrajudicial realizado entre las partes, no de la aplicación directa del Código Civil por carecer de validez la disposición testamentaria, como sí sucedería cuando la desheredación se realice sin expresión de la causa o por alguna de las causas no previstas en el Código Civil. Por, lo tanto, esta adquisición tributará conforme a lo previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD.

La misma contestación procede para los supuestos de preterición, a los que también se refiere el escrito de consulta. Según la Resolución de la Dirección General de la Seguridad Jurídica y de la Fe Pública de 2 de agosto de 2018, antes mencionada, la preterición errónea o no intencional no genera como efecto inmediato, automático y "ex lege" el de la nulidad de la institución de herederos, por lo que el acuerdo expreso entre todos los herederos (instituidos y preteridos), para llevar a cabo la partición o una transacción prescindiendo de las disposiciones testamentarias, implicará la adquisición de bienes y derechos derivados de un negocio jurídico lucrativo "intervivos", lo que supone la realización del hecho imponible previsto en el artículo 3.1.b) de la LISD.

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.