

**BUSCADOR****Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	V0482-23
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>Fecha salida</b>	01/03/2023
<b>Normativa</b>	Ley 29/1987 arts. 3-1a), 9-1a), 24

**Descripción de hechos** Las sentencias del Tribunal Supremo (sala de lo contencioso administrativo) de 5 de junio de 2018 y de 29 de marzo de 2019, establecieron, en el ámbito fiscal, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la sala civil del Tribunal Supremo, que en los supuestos en los que existe derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil "se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final reseñada en la sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente"."

**Cuestión planteada** - Fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el heredero transmisario en los supuestos en que existe el derecho de transmisión del artículo 1006 del Código Civil.  
- Tratamiento fiscal (en especial base imponible y devengo) en el Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones de los derechos del cónyuge viudo del transmitente (segundo causante), ya se trate de derechos legitimarios o de un usufructo universal establecido por testamento, en el ámbito del Derecho Civil Común.

**Contestación completa** En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:

La adquisición de bienes por herencia constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD– de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987) –en adelante LISD–, en los términos previstos en el artículo 3.1.a):

“Artículo 3. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

(...)”

El sujeto pasivo, obligado al pago del ISD, está regulado en el artículo 5 de la LISD en los siguientes términos:

“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.

(...)”

De acuerdo con el artículo 9 de la LISD, regulador de la base imponible:

“Artículo 9. Base imponible.

1. Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

(...)"

Por lo que se refiere al devengo del impuesto el artículo 24 de la LISD establece:

"Artículo 24. Devengo.

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

(...)

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

Las cuestiones planteadas en el escrito de consulta no pueden contestarse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que están vinculadas al del Derecho Civil en el sentido de que la contestación a efectos tributarios dependerá de la que corresponda al tratamiento que deba darse en el ámbito civil.

En lo que se refiere al Derecho común, la regulación civil de la aceptación y repudiación de la herencia está contenida en los artículos 988 a 1.009 del Código Civil. Los dos primeros de estos artículos disponen lo siguiente:

"Artículo 988.

La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres."

"Artículo 989.

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda."

De acuerdo con estos preceptos, la aceptación de la herencia constituye un derecho de los llamados a suceder al causante, que pueden ejercer –aceptación– o no ejercer –repudiación–, si bien mientras que la aceptación puede ser expresa o tácita (artículo 999, Código Civil), la repudiación debe ser necesariamente expresa (artículo 1008, Código Civil).

Si ha habido aceptación (expresa o tácita), se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Con la aceptación, el llamado a suceder se convierte en heredero y, en consecuencia, hereda al causante. Ahora bien, si el llamado a suceder fallece antes de aceptar o repudiar la herencia, el fallecido todavía no era heredero del causante, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia, pero como tampoco la había repudiado permanece vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia ("ius delationis"), derecho que es transmisible a sus herederos ("ius transmissionis"), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil en los siguientes términos:

"Artículo 1006.

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía."

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado "ius delationis", esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esa herencia. Lógicamente, para ello, deberá aceptar la herencia del segundo causante, pues solo siendo heredero de este, adquirirá el "ius delationis", herencia por la que también deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero de forma separada.

La anterior conclusión fue recogida en la resolución de este Centro Directivo a la consulta vinculante V0537-17, de 2 de marzo de 2017, en consonancia con lo manifestado por el Tribunal Supremo en la sentencia nº 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, según la cual:

"...el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; dentro de la unidad

orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.”

Posteriormente, el Tribunal Supremo en las sentencias nº 936/2018, de 5 de junio y 434/2019 de 29 de marzo, confirmó la doctrina de este Centro Directivo. Así, tal y como se recoge en el fundamento cuarto de la mencionada sentencia de 5 de junio de 2018:

“La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno...".

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Por lo tanto, de acuerdo con la anterior jurisprudencia los herederos transmisarios suceden directamente al primer causante debiendo liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes y derechos adquiridos del mismo.

Por lo que se refiere al devengo del impuesto, en el artículo 24 de la LISD se recoge que, con carácter general, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Esto es consecuencia de la previsión contenida en el artículo 989 del Código Civil según el cual los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento de la muerte de la persona a la que se hereda. Así pues, con la aceptación de la herencia se produce la adquisición de los bienes y derechos y, por lo tanto, el hecho imponible previsto en el artículo 3.1a) de la LISD que se entiende realizado el día del fallecimiento del causante con carácter general.

Sin embargo, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, en el que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a sus herederos el "ius delationis", los herederos transmisarios no pueden aceptar la herencia del primer causante hasta que el segundo causante (del que son sucesores) fallece, debiendo aceptar la herencia de este para convertirse en herederos y así, poder aceptar la herencia del primer causante. Por lo tanto, en este caso, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devengará el día del fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes y derechos que integran el caudal relicto del primer causante, convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto. Esta especialidad del devengo con respecto a la regla general a la que se ha hecho referencia, se contempla en el apartado 3 del artículo 24 de la LISD, según el cual: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan". Por lo tanto, la propia ley del impuesto prevé que en caso de existir una limitación que impida que una adquisición sea efectiva, esta última se entenderá realizada el día en que dicha limitación desaparezca, produciéndose en ese momento el devengo del impuesto correspondiente a la adquisición. Así sucede en el presente caso, en el que los herederos transmisarios –sujetos pasivos del ISD– no pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes del causante hasta que fallezca el segundo causante –heredero transmitente–, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, sobre el tratamiento fiscal en el ISD de los derechos del cónyuge viudo del transmitente en los supuestos en los que existe derecho de transmisión, el Tribunal Supremo en la ya mencionada sentencia de 11 de septiembre de 2013, afirma lo siguiente:

“La inalterabilidad del ius delationis, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente.”

Por lo tanto, al considerar la jurisprudencia que en estos casos estamos ante sucesiones distintas – la sucesión por el heredero transmisario del primer causante y la sucesión del segundo causante o heredero transmitente–, el ejercicio de los derechos hereditarios en la sucesión del primer causante

por los herederos transmisarios no estará condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión del heredero transmitente, sucesión esta última a la que concurrirá el cónyuge viudo del transmitente para ejercer sus derechos. Conforme a lo anterior, el cónyuge viudo del heredero transmitente deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición individual de los bienes y derechos que le correspondan como causahabiente del segundo causante –transmitente–, ya se trate de derechos legitimarios o de un usufructo universal, sin que estos puedan recaer sobre el patrimonio hereditario del primer causante, integrado por bienes que el transmitente no llegó a adquirir.

#### CONCLUSIONES

Primera: En los supuestos en los que existe derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, en los que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante transmitiendo a sus herederos el “ius delationis”, los herederos transmisarios no pueden aceptar la herencia del primer causante hasta que el segundo causante fallece.

Segunda: Por lo tanto, el ISD por los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devengará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24.3 de la LISD, el día del fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes y derechos que integran el caudal relicto del primer causante, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

Tercera: Sobre el tratamiento fiscal de los derechos del cónyuge viudo del transmitente en los supuestos en los que existe derecho de transmisión, el cónyuge viudo deberá liquidar el ISD por la adquisición individual de los bienes y derechos que le correspondan como causahabiente del transmitente, ya se trate de derechos legitimarios o de un usufructo universal, sin que estos puedan recaer sobre el patrimonio hereditario del primer causante, integrado por bienes que el transmitente no llegó a adquirir.

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.