

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

| | |
|-----------------------|--|
| Nº de consulta | V0889-23 |
| Órgano | SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos |
| Fecha salida | 18/04/2023 |
| Normativa | Ley 29/1987 arts. 3, 5, 9, 24 y 28. RISD RD 1629/1991 arts. 67,68 y 69 |

Descripción de hechos El tío del consultante, soltero y sin hijos, falleció recientemente, asignando como heredera universal a su madre, abuela del consultante. En el testamento establecía que, en caso de premoriencia, los herederos serían sus sobrinos, es decir, el consultante y sus hermanos. La abuela del consultante falleció una semana después sin haber aceptado la herencia de su hijo. La única heredera de la segunda causante es su hija, que es la madre del consultante y hermana del primer causante. La madre del consultante opta por la repudia pura y simple de la herencia de su madre, segunda causante, y del derecho a recibir la herencia de su hermano, de esta manera, el consultante y sus hermanos son los herederos de ambas herencias.

Cuestión planteada Cómo se deben liquidar las dos herencias.

Contestación completa El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987)- en adelante LISD-, dispone lo siguiente:

«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".
- (...).».

A su vez, el artículo 5 del mismo texto legal recoge que:

«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.

(...).».

Por otra parte, el artículo 9 de la LISD establece que:

«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 real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

(...).».

El devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en el artículo 24 de la LISD, que determina lo siguiente:

«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 adquiriera 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.

2. En las transmisiones lucrativas “inter vivos” el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

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.».

A este respecto, debe indicarse que la cuestión planteada en el escrito de consulta no puede contestarse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que está vinculada 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 concreto, a la consideración de la herencia como aceptada o yacente.

El artículo 774 del Código Civil aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889, regula la llamada sustitución vulgar, estableciendo:

“Artículo 774.

Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia.

La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario.”.

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). Por ello, se entenderá que los llamados a suceder ya se han convertido en herederos y, en consecuencia, han heredado al causante. Si en ese momento, antes de la adjudicación de los bienes, fallece uno de los herederos y los bienes de esa herencia se adjudican a los herederos del heredero fallecido –segundo causante–, habrá dos transmisiones, una del primer causante al segundo causante y una segunda de este causante a sus herederos. En tal caso, consecuentemente, se habrán devengado y habrá que liquidar dos impuestos de sucesiones, uno por cada causante.

Ahora bien, puede suceder –como en el caso planteado– que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia. En tal caso, 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 permanecía 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 de sucesiones 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 de sucesiones, pero de forma separada.

En síntesis, tal como ha fallado el Tribunal Supremo en las Sentencia de 11 de septiembre de 2013 y 5 de junio de 2018, cabe concluir lo siguiente:

“...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 transmisario. 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; todo ello, 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.”.

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 otra parte, el artículo 28 de la LISD establece que:

“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.».

De acuerdo con los preceptos transcritos cabe concluir lo siguiente:

1. El heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo.

2. En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

3. En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la

prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en el artículo 58.1 RISD, es decir, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. No obstante, si reciben directamente otros bienes del causante se aplicará lo dispuesto en el párrafo segundo del referido artículo 58.1. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

En el caso planteado, en el testamento realizado por su tío se recoge la posibilidad de la renuncia, pero la renuncia del instituido heredero, la abuela del consultante. En este caso la madre del consultante no era heredera del tío, por lo que los beneficiarios de la renuncia, el consultante y sus hermanos, tributarán por la adquisición de la parte repudiada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el primer causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.

Por otra parte, para poder aceptar la herencia del tío, previamente tienen que aceptar la herencia de su abuela a la que renuncia la madre del consultante, por lo que tributarán también por la herencia de abuela, en función de su patrimonio preexistente y su grado de parentesco con la misma.

Por último, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre)- señala en el artículo 67 que los documentos o declaraciones relativos al Impuesto se presentarán en los siguientes plazos:

«a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquél en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.»

Según el artículo 68 la oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al señalado para su presentación, debiéndose presentar la solicitud de prórroga por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación, acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud.

Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo se entenderá concedida la prórroga. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación.

El artículo 69 del mismo texto legal ha previsto la posibilidad de suspender los plazos de presentación de los documentos o declaraciones únicamente cuando se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría.

No se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública; la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato o del juicio de testamentaría, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso. Tampoco producirán la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaría o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.

De la escueta descripción de los hechos no se puede deducir si los herederos han solicitado prórrogas, por lo que el consultante y sus hermanos, herederos del tío y de la abuela fallecidos deberán presentar los documentos o declaraciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el plazo previsto en los artículos 67 y 68 del Reglamento del Impuesto, produciéndose el devengo del Impuesto cuando fallece el segundo causante, la abuela, sin que la renuncia por parte de la madre interrumpa en manera alguna el plazo de presentación.

CONCLUSIÓN

En el caso planteado, el consultante y sus hermanos deberán realizar dos liquidaciones: Una liquidación por lo que heredan de su tío, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el primer causante, salvo que la renunciante tenga señalado un coeficiente superior, y otra liquidación por la parte que heredan de su abuela y se atenderá a su parentesco con esta segunda causante, salvo que la renunciante tenga señalado un coeficiente superior.

El plazo de presentación de las declaraciones será el que establece el artículo 67 y 68 del reglamento, produciéndose el devengo del Impuesto cuando fallece el segundo causante, la abuela,

sin que la renuncia por parte de la madre interrumpa en manera alguna el plazo de presentación.

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.