

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2783-23

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 11/10/2023

Normativa Ley 29/1987 arts. 3-1a), 24,28. RISD RD 1629/1991 art. 58

Descripción de hechos En el año 2022 se produce el fallecimiento de una persona física sin haber aceptado ni repudiado la herencia de sus padres. En el año 2023, y conforme lo establecido en el artículo 1006 del Código Civil, la viuda y heredera de esta persona fallecida ejercita el derecho transmitido y renuncia a la herencia de los padres del causante en instrumento público ante notario, aceptando la herencia de este último.

La consultante, es una de las coherederas beneficiadas por esta renuncia.

Cuestión planteada Fecha de devengo a efectos de que la consultante como coheredera efectúe la correspondiente autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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.

(...)”

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 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.

(...)

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.”

Por otra parte, sobre la renuncia a la herencia, el artículo 28 de la LISD establece:

“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.”

El artículo 58 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de noviembre) –en adelante RISD–, desarrolla lo anterior, estableciendo:

“Art. 58. Repudiación y renuncia.

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 un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

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.

4. Para que la renuncia del cónyuge sobreviviente a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales produzca el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte, a los efectos de la liquidación del Impuesto, del caudal relicto del fallecido será necesario que la renuncia, además de reunir los requisitos del apartado 1, se haya realizado por escritura pública con anterioridad al fallecimiento del causante. No concurriendo estas condiciones se girará liquidación por el concepto de donación del renunciante a favor de los que resulten beneficiados por la renuncia.”

A este respecto, debe indicarse, en primer lugar, 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 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 transmisor. 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.

Sin embargo, en el presente caso, la heredera transmisaria únicamente acepta la herencia del segundo causante, renunciando en instrumento público ante notario a la herencia del primer causante, conforme establece el artículo 1008 del Código Civil.

Por lo que se refiere a la renuncia, 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. Conforme a lo previsto en los artículos 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD, 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, los beneficiarios de la renuncia, entre los que se incluye la consultante, 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. No obstante, si tal y como parece, el consultante ha recibido directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo anterior, cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación de la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda a su parentesco con el causante, tal y como se establece en el párrafo segundo del artículo 58.1 del RISD.

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 y repudiación 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 presente caso, en el que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a su heredera el “ius delationis” y renunciando ésta a la herencia del primer causante, los beneficiarios de esta renuncia –entre ellos, la consultante– no podrán tributar como herederos por la adquisición de esta parte repudiada de la herencia del primer causante hasta que la heredera transmisaria renuncia a la misma. Por lo tanto, en este caso, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta parte de la herencia adquirida directamente del primer causante se devengará el día en que haya tenido lugar la renuncia por la heredera transmisaria –en este caso, la fecha del instrumento público en el que se formaliza esta renuncia–, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden adquirir esta parte del 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 la consultante como beneficiaria de la renuncia a la herencia se convierte en sujeto pasivo del ISD, no pudiendo adquirir o beneficiarse de esta parte de la herencia del primer causante hasta la heredera transmisaria renuncia esta parte de la herencia, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

Conforme a lo anterior, la consultante, coheredera del primer causante y beneficiaria de la renuncia que la heredera transmisaria del segundo causante (heredero transmitente) ha efectuado sobre la herencia del primer causante, deberá presentar los documentos o declaraciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la parte de la herencia adquirida como consecuencia de esta renuncia en el plazo de seis meses previsto en el artículos 67 RISD, contado desde el devengo del impuesto, esto es, la fecha en la que se produce la renuncia por parte de la heredera transmisaria en instrumento público.

CONCLUSIONES

Primera: La consultante, como beneficiaria de la renuncia efectuada por la heredera transmisaria de la herencia del primer causante, tributará por la adquisición de la parte repudiada conforme a lo previsto en el artículo 28.1 de la LISD y 58.1 del RISD.

Segunda: En el presente caso, en el que el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a su heredera el “ius delationis” y renunciando ésta a la herencia del primer causante, los beneficiarios de esta renuncia –entre ellos, la consultante– no podrán tributar como herederos por la adquisición de esta parte repudiada de la herencia del primer causante hasta que la heredera transmisaria renuncia a la misma.

Tercera: Por lo tanto, el ISD por esta parte de la herencia adquirida directamente del primer causante se devengará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24.3 de la LISD, el día en que haya tenido lugar la renuncia por la heredera transmisaria –en este caso, la fecha del instrumento público en el que se formaliza esta renuncia–, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden adquirir esta parte del caudal relicto del primer causante, convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el ISD sea efectiva.

Cuarta: Conforme a lo anterior, la consultante deberá presentar los documentos o declaraciones relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la parte de la herencia adquirida como consecuencia de esta renuncia en el plazo de seis meses previsto en el artículo 67 RISD, contado desde el devengo del impuesto, esto es, la fecha en la que se produce la renuncia por parte de la heredera transmisaria en instrumento público.

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.