

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0823-26
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	14/04/2026
Normativa	Ley 29/1987 arts. Arts- 3, 24 y 30 RISD RD 1629/1991 art. Arts- 8 y 11
Descripción de hechos	El padre del consultante pretende realizar una donación mortis causa con transmisión inmediata o de presente regulada en el Código Civil de Cataluña de varios inmuebles, una vivienda y una plaza de aparcamiento a favor del propio consultante.
Cuestión planteada	Primera: Si la transmisión de los bienes inmuebles mediante donación mortis causa debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una sucesión. En caso afirmativo, régimen aplicable. En particular, se plantea si es posible acumular la donación a la herencia. Segunda: Si la condición resolutoria de revocación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tercera: Si formalizada la donación el donante o el donatario podrían proceder en algún momento a vender alguno de los inmuebles donados y las consecuencias fiscales que de ello se derivan.
Contestación completa	En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente: El artículo 432-1 de la Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, establece: “Artículo 432-1. Donaciones por causa de muerte. 1. Son donaciones por causa de muerte las disposiciones de bienes que el donante, en consideración a su muerte, otorga en forma de donación aceptada por el donatario en vida suya, sin que el donante quede vinculado personalmente por la donación. 2. Las donaciones otorgadas bajo la condición suspensiva de que el donatario sobreviva al donante tienen el carácter de donaciones por causa de muerte y están sujetas al régimen jurídico de estas, sin perjuicio de las disposiciones en materia de pactos sucesorios. 3. La transmisión de la propiedad de la cosa dada se supedita al hecho de que la donación sea definitivamente firme, salvo que la voluntad de las partes sea de transmisión inmediata, con o sin reserva de usufructo por el donante, bajo la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario”. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -en adelante, ISD- se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) -en adelante, LISD- y en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre) -en adelante, RISD-. El artículo 3.1 a) de la LISD regula el hecho imponible, estableciendo que: “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 artículo 11.a) del RISR, al regular los títulos sucesorios, dispone:

"Art. 11. Títulos sucesorios.

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

a) La donación «mortis causa».

(...)"

Por su parte, el artículo 24 de la LISD regula el devengo en los siguientes términos:

"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.

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."

Asimismo, el artículo 30 de la LISD regula la acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios, estableciendo:

"Artículo 30. Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.

1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor «mortis causa», siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual".

De acuerdo con los preceptos transcritos, procede contestar en los siguientes términos:

Como ha señalado este Centro Directivo en reiteradas resoluciones de la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas vinculantes (entre ellas V1442-03 de 30 de septiembre; V1456-12, de 4 de julio y V3067-19, de 31 de octubre), la donación mortis causa, si bien tiene naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, la normativa del Impuesto la califica como un título sucesorio -que constituye el hecho imponible recogido en el artículo 3.1 a) de la LISD- y no como negocio jurídico gratuito e "inter vivos" -hecho imponible contenido en la letra b) del citado artículo-. Esta calificación de la donación "mortis causa" como título sucesorio es determinante del tratamiento de la figura en el ISD, pues se aplicarán siempre las normas relativas a las adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a adquisiciones a título gratuito e "inter vivos", incluso en el caso de que algunos de sus efectos se produzcan antes del fallecimiento del donante.

En la donación "mortis causa" a la que se refiere el supuesto objeto de consulta, en las que tiene lugar la transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida del causante, el impuesto se devengará, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD, el día en el que se cause o celebre el contrato, es decir, en el momento de otorgarse la donación y se aplicarán las normas relativas al hecho imponible, base liquidable reducciones y cuota tributaria establecidas para las transmisiones "mortis causa".

Asimismo, las donaciones "mortis causa" con entrega de presente serán acumulables a la sucesión, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30.2 de la LISD, regulador de la acumulación de donaciones y de los contratos y pactos sucesorios, al tratarse estas donaciones "mortis causa" de

adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, siempre que el plazo que medie entre la donación y la sucesión no exceda de 4 años.

Por otro lado, en relación con la constitución de la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario es preciso tener en cuenta la previsión contenida en el artículo 8 del RISD, que se refiere a los actos o contratos sometidos a condición:

“Art. 8. Concurrencia de condiciones.

Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al Impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se liquidará el Impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes en los Registros públicos siempre que se haga constar al margen del asiento practicado el aplazamiento de la liquidación. Si se calificare como resolutoria, se exigirá el Impuesto, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición”.

Por lo tanto, el donatario deberá tributar por la adquisición de los inmuebles sin que la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario implique más diferencia que la posibilidad de solicitar la devolución que proceda en caso de cumplirse la condición. La constitución de la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario no supone repercusión alguna en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ni en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues tal condición se considera un elemento configurador del contrato de donación “mortis causa”, tal y como resulta de su regulación contenida en el Código Civil Catalán.

Una vez efectuada la donación “mortis causa” con entrega de presente, los bienes inmuebles pasan a ser de titularidad del donatario, pudiendo este realizar cualquier acto de disposición sobre los mismos, sin que tales operaciones tengan efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de los efectos fiscales derivados de su transmisión o cesión.

CONCLUSIONES:

Primera: La donación “mortis causa” con transmisión inmediata de la propiedad es un título sucesorio que, como tal, tributa como transmisión “mortis causa”, el devengo se produce en el momento de la firma del contrato y se aplicarán las normas relativas al hecho imponible, base liquidable, reducciones y cuota tributaria establecidas para las transmisiones “mortis causa”.

Segunda: Asimismo, las donaciones “mortis causa” serán acumulables a la sucesión, de acuerdo con el artículo 30.2 de la LISD, regulador de la acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios, al tratarse estas donaciones “mortis causa” de adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, siempre que el plazo que medie entre ellas no exceda de 4 años.

Tercero: La constitución de la condición resolutoria de revocación o premoriencia del donatario no tiene incidencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ni en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al tratarse de un elemento configurador del contrato de donación “mortis causa”, de acuerdo con la regulación contenida en el Código Civil Catalán.

Cuarto: Una vez efectuada la donación “mortis causa” con entrega de presente, los bienes inmuebles pasan a ser titularidad del donatario, pudiendo este realizar cualquier acto de disposición sobre los mismos, sin que tales operaciones tengan efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de los efectos fiscales derivados de su transmisión o cesión.