

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V2622-18

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 28/09/2018

NORMATIVA Ley 29/1987 art. 28. RISD RD 1629/1991 art. 58

DESCRIPCION-HECHOS El abuelo de la consultante ha fallecido recientemente. El padre es heredero universal por testamento. El abuelo era viudo y no tiene otros descendientes o ascendientes con derecho a la herencia más que la consultante y su hermana. El padre está planteándose la posibilidad de renunciar pura, simple y gratuitamente a la herencia.

CUESTION-PLANTEADA Grupo de parentesco a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACION-COMPLETA 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. El primero de estos artículos dispone que “La aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres”. De acuerdo con dicho precepto, 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, la repudiación debe ser necesariamente expresa. Además, la herencia aceptada puede ser renunciada por el aceptante, de forma gratuita o mediante precio. Por lo tanto, la Ley le concede el derecho no sólo a aceptar la herencia, sino también a repudiarla o a renunciarla.

Desde el punto de vista fiscal, la repudiación y la renuncia a la herencia se regulan en el artículo 28 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) (LISD), y en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), que lo desarrolla. El citado artículo 28 dispone lo siguiente:

“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 dicho precepto, la renuncia a la herencia es perfectamente lícita a efectos fiscales –como no podía ser de otra manera, dada la regulación civil de la institución–, aunque el tratamiento fiscal será diferente según sea la renuncia. Así, si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia; es decir, se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herencia. Por lo tanto, no es heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En los demás casos de renuncia, se considera que el renunciante sí acepta la herencia, a la que posteriormente renuncia. En estos supuestos, se producen dos hechos sujetos a tributación. En primer lugar, la transmisión hereditaria del causante al renunciante, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. En segundo lugar, la transmisión inter vivos del renunciante al beneficiario de dicha renuncia, que estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el concepto de adquisición por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si la renuncia es gratuita, o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, si la renuncia es onerosa.

En el planteamiento de la consulta manifiesta que el heredero está planteándose una renuncia pura, simple y gratuita, en tal caso, y siempre que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no esté prescrito, circunstancia que parece que no es el caso por el planteamiento de la consulta realizada, la consultante y su hermana adquirirán directamente del causante los bienes que compongan la masa hereditaria.

Por otra parte, el artículo 20.2.a) de la LISD, establece

“2. En las adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

(...)”

Por otra parte, el artículo 22 de la LISD establece que:

“1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

(...)”

La consultante estaría incluida en el Grupo I- adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años-, pero al estar el renunciante incluido en el Grupo II- adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes-, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la LISD, la consultante a efectos de grupo de parentesco se considerará como grupo II a la hora de liquidar el impuesto.

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.