

**Órgano:** Dirección General de Tributos

**Fecha:** 27/07/2022

**Recurso/reclamación:** V1772-22

**Materia:** ISD E IRPF

IRPF ISD: renuncia a herencia en favor de persona determinada

En caso de estar la herencia prescrita o no ser la renuncia pura, simple y gratuita, se producirá una donación de los bienes y derechos que corresponderían al renunciante en las herencias a efectos de su IRPF y del ISD.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Si ha habido aceptación (expresa o tácita), se producirán los correspondientes efectos civiles (que se retrotraen al momento del fallecimiento). Por ello, con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a los herederos o se hayan adquirido en proindiviso, 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”).

En el caso de que (por estar las herencias prescritas, o no estando prescritas, por no ser la renuncia pura, simple y gratuita, al efectuarse la renuncia a favor de uno de los herederos) se produjera una donación de los bienes y derechos que corresponderían al consultante en las herencias, se generaría en el donante, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, una ganancia o pérdida patrimonial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 LIRPF, salvo que la donación de los referidos bienes y derechos diera lugar a otro tipo de rendimientos a efectos del Impuesto. El importe se determinaría por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

En cuanto a valor y fecha de adquisición de los referidos bienes y derechos, cabe afirmar que, tanto desde el punto de vista civil como fiscal, la renuncia de la herencia en favor de persona determinada supone, en general, su previa aceptación tácita, constituyendo el acto de renuncia un acto de disposición del heredero renunciante en beneficio de la persona en cuyo favor se renuncia.

En consecuencia, esté o no prescrita la herencia, dado que las renuncias efectuadas a favor de su hermano por el consultante, hijo y nieto de los causantes, supusieron una aceptación tácita de la herencia de los abuelos y del padre y una donación de la respectiva porción hereditaria a su hermano, la fecha y valor de adquisición para el consultante será la fecha del fallecimiento de los abuelos y el padre, respectivamente y el valor de los bienes y derechos en ese momento.

|  |  |
| --- | --- |
| **Nº de consulta** | **V1772-22** |
| **Órgano** | SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas |
| **Fecha salida** | 27/07/2022 |
| **Normativa** | LIRPF, Ley 35/2006, artículos 33, 35 y 36.  LISD, Ley 29/1987, artículos 3, 5, 9, 24 y 28. |
| **Descripción de hechos** | **El padre del consultante falleció hace más de diez años y los abuelos anteriormente. Dichas herencias no estaban formalizadas. Actualmente, el consultante ha renunciado a la herencia de su padre y sus abuelos a favor de su hermano.** |
| **Cuestión planteada** | Si la renuncia conlleva ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF del consultante, forma de su cálculo y cuáles serían las fechas y valores de adquisición y transmisión a efectos de dicho cálculo. |
| **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:  *“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.*  *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**.  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, con independencia de que se haya efectuado una adjudicación de bienes a los herederos o se hayan adquirido en proindiviso, 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****.”.*  En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el devengo, tal y como establece el artículo 24.1 de la LISD, se produce en la fecha del fallecimiento del causante, salvo que la adquisición de bienes se encuentre suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación- artículo 24.3 de la LISD-, circunstancia que no se da en este caso, por lo tanto, a todos los efectos, **una vez que se acepte la herencia del primer causante, la adquisición se entiende producida en el momento del fallecimiento de este primer causante, por lo que será esa fecha la que se tendrá en cuenta respecto a la valoración de los bienes, normativa y prescripción**.  Por último, 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.”.*  En la escueta descripción de los hechos, **el consultante manifiesta que ha renunciado a favor de su hermano; por el tiempo transcurrido desde el fallecimiento, parece ser que dichas herencias estén prescritas, por lo que dicha renuncia tributará como donación**.  **En caso de que las herencias de su padre y de sus abuelos no estuvieran prescritas por haber sido interrumpida la prescripción por algún acto de la Administración**, circunstancia que este Centro Directivo desconoce, **la tributación variaría**. Al haber renunciado a la herencia de sus padres y abuelos a favor de su hermano, no sería una renuncia pura, simple y gratuita. **En la primera operación el consultante tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes que poseyeran los causantes por el concepto de adquisición mortis causa**, teniendo en cuenta su parentesco con los causantes y su patrimonio preexistente. **En la segunda operación, el hermano del consultante tributaría en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donación por los bienes recibidos de hermano**, al tratarse de una transmisión lucrativa “inter vivos.  **En el caso de que (por estar las herencias prescritas, o no estando prescritas, por no ser la renuncia pura, simple y gratuita, al efectuarse la renuncia a favor de uno de los herederos) se produjera una donación de los bienes y derechos que corresponderían al consultante en las herencias, se generaría en el donante, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, una ganancia o pérdida patrimonial** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), -salvo que la donación de los referidos bienes y derechos diera lugar a otro tipo de rendimientos a efectos del Impuesto-; cuyo importe se determinaría por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.  En cuanto a **valor y fecha de adquisición de los referidos bienes y derechos**, cabe afirmar que, tanto desde el punto de vista civil como fiscal, **la renuncia de la herencia en favor de persona determinada supone, en general, su previa aceptación tácita**, constituyendo el acto de renuncia un acto de disposición del heredero renunciante en beneficio de la persona en cuyo favor se renuncia.  En consecuencia, **esté o no prescrita la herencia, dado que las renuncias efectuadas a favor de su hermano por el consultante, hijo y nieto de los causantes, supusieron una aceptación tácita de la herencia de los abuelos y del padre y una donación de la respectiva porción hereditaria a su hermano, la fecha y valor de adquisición para el consultante será la fecha del fallecimiento de los abuelos y el padre, respectivamente** y el valor de los bienes y derechos en ese momento.  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. |