

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC064306

DGT: 02-03-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0537/2017

SUMARIO:

ISD. Sujeto pasivo y responsables. Normas especiales. Aceptación y repudiación. En el caso de que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia, el fallecido todavía no había adquirido la condición de heredero del causante -tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia-, pero como tampoco la habría repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia («ius delationis»), derecho que es transmisible a sus herederos («ius transmissionis»).

Por su parte, con la adquisición hereditaria del *ius delationis*, el nuevo heredero adquiere el derecho 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 forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el mismo, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

Y es que, de acuerdo con lo señalado por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, el denominado derecho de transmisión previsto en el art. 1.006 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. [Vid., STS, de 11 de septiembre de 2013, recurso n.º 397/2011 (NCJ058068)].

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 988, 989 y 1.006.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 5.

Descripción sucinta de los hechos:

Los tres tíos del consultante tenían otorgado testamento en los mismos términos, instituyendo herederos fiduciarios de todos sus bienes por partes iguales a sus hermanos. Los instituidos herederos serían sustituidos, vulgar y fideicomisariamente por el consultante y su primo.

En octubre de 2015 fallece el primer hermano y los otros dos liquidaron el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En agosto de 2016 fallece el segundo hermano; cuando se están realizando los trámites pero antes de escriturar y aceptar la herencia a favor de la tercera hermana, ésta fallece en octubre de 2016.

Cuestión planteada:

Cómo se debe liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los dos últimos fallecidos.

Contestación:

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, establece que:

“1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
(...)”

Respecto al sujeto pasivo, el artículo 5 de la LISD establece que

“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes.
(...)”

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 parece ser 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 la referida sentencia de 11 de septiembre de 2013, 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 trasmisario. 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.»

CONCLUSIONES:

Primera: En el caso de que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia, el fallecido todavía no era heredero del causante (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").

Segunda: Por la adquisición hereditaria del "ius delationis", el nuevo heredero adquiere el derecho 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, de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.