

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071524

DGT: 04-02-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0229/2019

SUMARIO:

ISD. Hecho imponible. Cuando la repudiación de la herencia se efectúa una vez prescrito el Impuesto correspondiente a la herencia, se reputará a efectos fiscales como una donación hecha al beneficiario de la repudiación, sin que por ello se presuma que el repudiante haya adquirido en ningún momento la porción hereditaria ni se extiendan sus efectos ni desde un punto de vista civil ni del fiscal más allá de sus términos estrictos.

IP. Hecho imponible. En la medida en que la porción hereditaria no entra en ningún momento en el patrimonio del repudiante no se incluirán dichos bienes en el IP, debiendo el heredero declarar los bienes heredados, procedan de la repudiación o no, en todos los ejercicios en los que se haya devengado el Impuesto desde el fallecimiento del causante.

IRPF. Hecho imponible. Rentas no sujetas. En el patrimonio del repudiante no se produce alteración alguna por la repudia, pues la adquisición hereditaria se retrotrae al momento del fallecimiento del causante y los bienes no se incorporan en ningún momento al patrimonio del repudiante, por tanto no procede declarar ninguna ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3 y 28.
Código Civil, art. 988, 989, 990, 997 y 1008.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 1, 6, 8, 11 y 33.
Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 1, 3 y 7.
Constitución Española, art. 31.

Descripción sucinta de los hechos:

El padre del consultante murió hace 17 años sin hacer testamento, su esposa, madre del consultante, falleció hace 10 años. El régimen matrimonial era de separación de bienes. Los hijos del fallecido son cinco hermanos, que son los primeros herederos legales en la sucesión hereditaria. En su día no se liquidó el impuesto de sucesiones ni, hasta el momento, se ha hecho aceptación de herencia. Los bienes del fallecido comprenden una vivienda unifamiliar, residencia del causante, y una finca urbana, no consolidada. De esas dos propiedades no se ha percibido ninguna renta ni beneficio económico alguno desde la defunción del causante hasta la fecha actual.

Debido a deudas del IBI, a nombre del padre, algunos de los hermanos tienen pensado repudiar el derecho a heredar, de forma pura, simple y gratuita. Conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en este caso se considera el acto como una donación y en consecuencia los beneficiarios del repudio o renuncia, deben tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por tal concepto. La duda es si los hermanos que renuncian deben tributar de alguna forma en el Impuesto de Patrimonio y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuestión planteada:

Si el consultante, en el caso de que no haya llegado a aceptar la herencia, debe tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre el Patrimonio o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, en caso afirmativo, en qué condiciones.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

1. Regulación legal sustantiva de la repudiación de la herencia.

Antes de analizar los efectos tributarios de la repudiación de la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta conveniente analizar el régimen legal sustantivo de la institución, que define la doctrina como una acción voluntaria y libre por la que el heredero renuncia a su derecho sobre la herencia. A ella se refiere el Código Civil en los artículos 988 a 1009. De ellos, cabe destacar lo dispuesto en los siguientes preceptos:

«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».

«Artículo 990.

La aceptación o la repudiación de la herencia no podrá hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente».

«Artículo 997.

La aceptación y la repudiación de la herencia, una vez hechas, son irrevocables, y no podrán ser impugnadas sino cuando adoleciesen de algunos de los vicios que anulan el consentimiento, o apareciese un testamento desconocido».

«Artículo 1008.

La repudiación de la herencia deberá hacerse ante Notario en instrumento público».

De los preceptos transcritos se deduce que la repudiación es un acto libre y voluntario, irrevocable, que no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente, que debe hacerse ante notario en instrumento público y cuyos efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

2. Efectos de la repudiación en la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

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– define el hecho imponible del impuesto en los siguientes términos:

«Artículo 3.º Hecho imponible.

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 e “intervivos”.

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2.a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades».

Por su parte, el artículo 28 de la LISD se refiere a la repudiación de la herencia del siguiente modo:

«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».

Conforme a los preceptos transcritos, en el caso de repudiación de la herencia, como norma general, el repudiante no tributa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En su lugar, tributará el beneficiario de la repudiación, es decir, aquel heredero que ve aumentar su porción hereditaria por el desistimiento del repudiante (apartado 1 del artículo 28 de la LISD). Además, existe una regla especial (apartado 3 del artículo 28 de la LISD), conforme a la cual cuando la repudiación se efectúa una vez prescrito el impuesto se considera a efectos fiscales como una donación.

Los efectos de esta regla especial son parecidos a los de la regla general, y consisten en que el beneficiario de la repudiación tributará en el ISD por la porción hereditaria recibida por el desistimiento del repudiante. La diferencia respecto de la regla general es que, en este caso, el beneficiario tributará por el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, es decir, por el de «La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “intervivos”» (y con la aplicación de las reglas correspondientes a las donaciones). Esto es así porque la adquisición de la porción hereditaria repudiada tiene su origen y causa en el acto de la repudiación, que la efectúa el repudiante y no el causante (por ese mismo motivo, el devengo se produce en el momento de la repudiación). Por el contrario, en el supuesto general, el beneficiario tributa por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, esto es, por el de «La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio» (y con la aplicación de las reglas correspondientes a las sucesiones “mortis causa”).

En cualquiera de los dos casos, pues, tributa el beneficiario de la repudiación, que será heredero (o, en su caso, legatario) del causante, lo cual resulta absolutamente lógico, ya que es en él en quien se manifiesta una capacidad económica, derivada de la adquisición de los bienes repudiados. Por el contrario, en ninguno de los dos casos tributa el repudiante, lo cual también es perfectamente lógico y razonable, pues en ningún momento ha llegado a adquirir la porción hereditaria repudiada, a diferencia de lo que ocurre en el caso del renunciante en favor de persona determinada, que sí ha tenido que adquirir los bienes para poder renunciarlos a favor de un tercero, motivo por el cual en este supuesto sí se exige el impuesto al renunciante, además del que se exija al beneficiario de dicha renuncia (apartado 2 del artículo 28 de la LISD).

A este respecto, debe precisarse que la regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 de la LISD («La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación») solo produce en el ISD el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación por la aplicación del aforismo “nemo dat quod non habet” (nadie da lo que no tiene). Y ello porque la regla contenida en el referido apartado 3 no es una presunción – ni siquiera “iuris et de iure” – sino una “fictio iuris”, una ficción jurídica o ficción legal, y, como tal, un procedimiento de la técnica jurídica mediante el cual, por ley, se toma por verdadero algo que no lo es o que no existe y se le otorga determinados efectos jurídicos, bien un derecho, bien una obligación; en este caso, la ficción legal tiene por finalidad evitar que la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación quede sin tributar por haber prescrito el impuesto correspondiente a la sucesión del causante.

Con esta regla se finge que el beneficiario de la repudiación recibe la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos. En concreto, no puede interpretarse como efecto de dicha regla que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación, ni desde el punto de vista civil, ni desde el punto de vista fiscal.

Desde el punto de vista civil, no puede interpretarse que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación porque en ningún momento ha entrado tal porción hereditaria en su patrimonio. Es más, el artículo 989 del Código Civil, transcrito anteriormente, dispone expresamente que tanto los efectos de la aceptación como los de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte del causante, de donde se deduce que, una vez aceptada la herencia, el heredero adquiere los bienes del causante sin solución de continuidad; en consecuencia, lógicamente, en ningún momento pudieron pertenecer al repudiante, ni siquiera antes de las repudiaciones y aceptaciones de la herencia, pues durante ese periodo el patrimonio del causante estuvo en situación de herencia yacente, es decir, sin titular.

Tampoco desde el punto de vista fiscal puede considerarse que la porción hereditaria objeto de la repudiación fue adquirida por el repudiante como paso previo a la ficción legal de la donación a favor del beneficiario de la repudiación. En primer lugar, porque el apartado 3 del artículo 28 de la LISD no lo dice. Dicho precepto solo establece que la repudiación de herencia o legado hecha después de prescrito el impuesto se reputará a efectos fiscales como donación, y ello para que el beneficiario tribute por tal concepto por la porción hereditaria recibida por causa de la repudiación, pero no determina que en la repudiación, además, se exigirá el impuesto al repudiante, como sí lo dice en el caso del renunciante a favor de persona determinada. Y en segundo lugar –y esto es más relevante–, porque, como se ha señalado anteriormente, tanto la aceptación como la repudiación de la herencia tienen efectos “ex tunc”, esto es, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante. Es decir, que en el momento en que el llamado a suceder acepta la herencia –y se convierte por ello en heredero–, se considera que adquirió los bienes hereditarios en el momento en que falleció el causante de la sucesión. Ello significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante, pues una cosa no puede tener distintos dueños simultáneamente (salvo en el caso de las comunidades de bienes, en los que la titularidad es compartida).

3. Efectos de la repudiación de la herencia en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En cuanto al pregunta formulada por el consultante sobre la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio del repudiante de una herencia una vez prescrito el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y teniendo en cuenta la regla contenida en el artículo 28.3 de la LISD sobre la consideración de tal repudiación como donación a favor del beneficiario, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991) –en lo sucesivo, LIP–, cuyo artículo 1 dispone lo siguiente:

«Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

El artículo 3 de la LIP regula el hecho imponible del impuesto del siguiente modo:

«Artículo 3. Hecho imponible.

Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley.

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial».

La titularidad del patrimonio neto a la que se refiere el anterior precepto está regulada en el artículo 7 de la LIP en los siguientes términos:

«Artículo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales.

Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

[...]».

De acuerdo con los preceptos transcritos, el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio consiste en la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo del impuesto, de un patrimonio neto (artículo 3 de la LIP), concepto por el que se entiende un conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder (artículo 1 de la LIP). En cuanto a la titularidad, debe atenderse a las normas sobre titularidad jurídica que resulten aplicables en cada caso, incluso las relativas a las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio y a la legislación civil aplicable en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia (artículo 7 de la LIP).

En el supuesto analizado (aceptación y repudiación de herencia), las normas sobre titularidad jurídica se han expuesto en el epígrafe anterior. El precepto principal a estos efectos es el artículo 989 del Código Civil, ya transcrito, que dispone que los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte del causante. Conforme a este precepto, cuando el llamado a suceder acepta la herencia y se convierte en heredero, su adquisición hereditaria se considera producida, sin solución de continuidad, en el momento del fallecimiento del causante. En consecuencia, es el heredero quien deberá declarar, en su autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, los bienes heredados –ya procedan de la repudiación o no– en todos los ejercicios en los que se haya devengado el impuesto, desde el fallecimiento del causante.

Por lo tanto, la cuestión planteada por el consultante debe contestarse en el sentido de que en su condición de repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada, pues en ningún momento entraron en su patrimonio, sino que entraron directamente en el patrimonio del beneficiario de la repudiación con efectos desde la muerte del causante de la sucesión.

4. Efectos de la repudiación de la herencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la pregunta formulada por el consultante sobre la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del repudiante de una herencia una vez prescrito el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y teniendo en cuenta la regla contenida en el artículo 28.3 de la LISD sobre la consideración de tal repudiación como donación a favor del beneficiario, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en lo sucesivo, LIRPF–, cuyo artículo 1 dispone lo siguiente:

«Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares».

El artículo 6 de la LIRPF regula el hecho imponible en los siguientes términos:

«Artículo 6. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.
2. Componen la renta del contribuyente:

[...]

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

[...]

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[...]».

En cuanto al contribuyente, el artículo 8 de la LIRPF precisa lo siguiente sobre la herencia yacente:

«Artículo 8. Contribuyentes.

[...]

3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de esta Ley».

A la individualización de las rentas se refiere el artículo 11 de la LIRPF, en una redacción similar a la del artículo 7 de la LIP –el apartado 3 es prácticamente idéntico– que determina lo siguiente:

«Artículo 11. Individualización de rentas.

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

[...]

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

[...]

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

[...].».

Por último, el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el apartado 1 del artículo 33 de la LIRPF del siguiente modo:

«Artículo 33. Concepto.

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

[...].».

De los preceptos transcritos se deduce que el IRPF grava la renta de las personas físicas (artículo 1 de la LIRPF), que el hecho imponible es, precisamente, la obtención de esa renta (apartado 1 del artículo 6 de la LIRPF), que la renta sujeta al ISD no lo está al IRPF (apartado 4 del artículo 6 de la LIRPF), que, entre otros, componen la renta del contribuyente las ganancias y pérdidas patrimoniales (apartado 2 del artículo 6 de la LIRPF), las cuales se consideran obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, incluso las relativas a las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio y a la legislación civil aplicable en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia (artículo 11 de la LIRPF), que las herencias yacentes no son contribuyentes del impuesto, sino que sus rentas se atribuyen a los herederos y que las referidas ganancias y pérdidas patrimoniales requieren una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente que permita medir la variación de su valor (apartado 1 del artículo 33 del LIRPF).

En el supuesto analizado (aceptación y repudiación de herencia), las normas sobre titularidad jurídica se han expuesto en los epígrafes anteriores. Se recuerda que el precepto principal a estos efectos es el artículo 989 del Código Civil, ya transcrito, conforme al cual los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte del causante. Como se ha dicho, según este precepto, cuando el llamado a suceder acepta la herencia y se convierte en heredero, su adquisición hereditaria se considera producida, sin solución de continuidad, en el momento del fallecimiento del causante. En consecuencia, jurídicamente, el heredero adquiere directamente del causante los bienes hereditarios, es decir, se convierte en su titular con efectos desde el momento del fallecimiento del causante, o, dicho de otra manera, tales bienes pasan, directamente y sin solución de continuidad, del patrimonio del causante al del heredero, sin que en ningún momento, por lo tanto, se hayan incorporado al patrimonio del repudiante. Por consiguiente, cabe afirmar que no se produce en ningún momento ganancia o pérdida patrimonial alguna en el repudiante, pues su patrimonio no ha sufrido alteración alguna, ni por la muerte del causante ni por el acto de la repudiación de la herencia.

Por lo tanto, la cuestión planteada por el consultante debe contestarse en el sentido de que en su condición de repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada, ya que al no haberse integrado en su patrimonio, no se produjo alteración patrimonial alguna.

5. El principio constitucional de capacidad económica.

Por último, cabe traer a colación el principio constitucional de capacidad económica consagrado en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución española, que dice lo siguiente:

«Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

[...]».

Las consideraciones expuestas en los epígrafes anteriores resultan consecuentes con el principio constitucional de capacidad económica al que se refiere el precepto transcrito, pues en el caso de repudiación de herencia, el único en quien se manifiesta una capacidad económica es en el beneficiario de la repudiación, que ve así aumentada su porción hereditaria y, por ende, la composición y el valor de su patrimonio, lo que no ocurre en el repudiante, en quien en ningún momento se le manifiesta capacidad económica alguna por la repudiación, ni antes ni después, ya que la porción hereditaria repudiada en ningún momento se integró en su patrimonio, sino que pasó directamente sin solución de continuidad del patrimonio del causante al del beneficiario de la repudiación.

CONCLUSIONES:

Primera: La repudiación de la herencia es una acción voluntaria y libre por la que el llamado a suceder renuncia a su derecho sobre la herencia, es irrevocable, no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente, debe hacerse ante notario en instrumento público y sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

Segunda: La regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 de la LISD («La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación») solo produce en el ISD el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación. Con esta regla se finge que el beneficiario de la repudiación recibe la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos. En concreto, no puede interpretarse como efecto de dicha regla que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación, ni desde el punto de vista civil, ni desde el punto de vista fiscal. Y ello porque tanto la aceptación como la repudiación de la herencia tienen efectos “ex tunc”, esto es, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, lo que significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante.

Tercera: En el Impuesto sobre el Patrimonio, el repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada, pues en ningún momento entraron en su patrimonio, sino que entraron directamente en el patrimonio del beneficiario de la repudiación con efectos desde la muerte del causante de la sucesión.

Cuarta: En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada, ya que al no haberse integrado en su patrimonio, no se produjo alteración patrimonial alguna.

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 Función Pública.