

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078732

DGT: 24-02-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0350/2021

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Repudiación y renuncia. Sustitución vulgar. El heredero instituido que repudia o renuncia pura, simple y gratuitamente a la herencia no queda sujeto a tributación por el ISD, al no originarse el hecho imponible del mismo. En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, debiendo tener en cuenta el patrimonio preexistente del sustituto y su parentesco con el causante. En el caso de no existir sustitución vulgar, o bien cuando se prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, los beneficiarios tributarán por la adquisición de la parte repudiada siempre que no reciban directamente otros bienes del causante, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. También resultará de aplicación a los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 3.
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 53 y 58.
Código Civil, arts. 774, 988 y 989.

Descripción sucinta de los hechos:

A raíz de varias consultas de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, el consultante plantea varias dudas sobre la aplicación de los artículos 53.1 y 58.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE núm. 275, de 16 de noviembre), en los supuestos de sustitución vulgar y renuncia.

Cuestión planteada:

Determinación de los casos en los que es aplicable la norma del artículo 53.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE núm. 275, de 16 de noviembre), que regula la sustitución vulgar, cuando el heredero instituido "no quisiera aceptar la herencia" y, debe considerarse que el sustituto hereda al causante, y, en consecuencia, exigirle el impuesto teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, 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."

El artículo 774 del Código Civil aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889, regula la llamada sustitución vulgar, estableciendo:

"Artículo 774.

Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso en que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia.

La sustitución simple, y sin expresión de casos, comprende los tres expresados en el párrafo anterior, a menos que el testador haya dispuesto lo contrario.”

Por su parte, los artículos 988 y siguientes del Código Civil regulan la aceptación y la repudiación de la herencia, destacando los siguientes artículos:

“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.”

Por lo tanto, en el Derecho civil español se requiere la aceptación del heredero para que se realice la adquisición hereditaria, de modo que, produciéndose la repudiación pura, simple y gratuita por parte del heredero instituido, en las condiciones fijadas en los artículos 988 y siguientes del Código Civil, debe concluirse que no tiene lugar la adquisición de los bienes y derechos que integran la herencia, y por consiguiente, no existe hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el presupuesto de hecho previsto en el artículo 3 de la LISD.

En el ámbito tributario, el apartado 1 del artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE núm. 275, de 16 de noviembre), en adelante RISD, dispone lo siguiente:

“Art. 53. *Sustituciones.*

1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el Impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

(...)”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 58 del RISD establece:

“Art. 58. *Repudiación y renuncia.*

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 un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.”

De acuerdo con los preceptos transcritos cabe concluir lo siguiente:

1. El heredero instituido que lleva a cabo la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia no queda sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al no originarse el hecho imponible del mismo.

2. En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concorra alguna de las condiciones fijadas en el artículo 774 del Código civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que el o los sustitutos heredan al causante, de modo que las liquidaciones tributarias tendrán como sujeto pasivo a los sustitutos que procedan a la aceptación de la herencia, aplicándose las normas generales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contenidas en la LISD y en el RISD. En particular, será de aplicación lo previsto en el artículo 53.1 del RISD, por lo que, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

3. En el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, se aplicará lo previsto en el artículo 58.1 RISD, es decir, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada siempre

que no reciban directamente otros bienes del causante, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último. Asimismo, procederá la aplicación de lo previsto en el artículo 58.1 en los supuestos de sucesión intestada cuando el llamado a suceder renuncie a la herencia.

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.