

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-05-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1150/2026

SUMARIO:

IP. Base Imponible. Bienes y derechos. *Acciones sujetas a un derecho de adquisición preferente estatutario.* Los contribuyentes de la consulta son la viuda y el heredero único y universal de una persona fallecida cuya herencia fue aceptada y adjudicada, entre los bienes integrantes del caudal hereditario figuraban dos paquetes de acciones que representaban cada uno de ellos un porcentaje de participación del 33% en dos sociedades dedicadas a la actividad fotovoltaica. Conforme a las disposiciones testamentarias, a la viuda se le adjudicó el usufructo universal y vitalicio de la herencia, correspondiendo al hijo la nuda propiedad y la condición de heredero universal, que pasó a ostentar la totalidad de las acciones de una de las sociedades y una participación superior al 5% en la otra entidad. Tras comunicar a ambas sociedades la adquisición "mortis causa" de las acciones y su voluntad de ejercer los derechos inherentes a la condición de socio, los contribuyentes recibieron la notificación de la existencia de una cláusula estatutaria que establecía un derecho de adquisición preferente sobre las acciones heredadas, ofreciendo como contraprestación el valor teórico contable de las mismas. Los contribuyentes no han podido ejercer derechos políticos ni económicos sobre las participaciones sociales ni han percibido contraprestación económica efectiva derivada del ejercicio de dicho derecho y presentaron querrela ante el Tribunal de Instancia contra el órgano de administración de las sociedades, procedimiento que se encuentra pendiente de resolución judicial. Se pregunta si, a efectos del IP y del ITSGF, debe incluirse en la autoliquidación el valor de las referidas acciones. En caso afirmativo, si dicho valor debe integrarse en la base imponible de los referidos impuestos. En el caso planteado, parece que los contribuyentes serían los titulares de las participaciones en las entidades, puesto que se ha producido la aceptación y adjudicación de la herencia, retrotrayéndose sus efectos a la fecha del fallecimiento del causante. No obstante, esta cuestión, conforme a los hechos descritos, está pendiente de decisión judicial. En principio, los contribuyentes deberían incluir en la autoliquidación del IP las acciones en las sociedades adquiridas por herencia, en la medida en que les corresponda su titularidad conforme a las normas de titularidad jurídica aplicables, formando su valor parte de la base imponible del referido impuesto. Todo ello, sin perjuicio de lo que pueda decidirse en sede judicial en relación con la titularidad jurídica de los bienes lo que, en su caso, podría conllevar la regularización de la autoliquidación presentada. Las mismas conclusiones resultan aplicables en relación con el ITSGF, en la medida en que su regulación se remite, con carácter general, a las normas del IP.

Descripción sucinta de los hechos:

Los consultantes son la viuda y el heredero único y universal de una persona fallecida en abril de 2025, cuya herencia fue aceptada y adjudicada en escritura pública en junio de ese mismo año.

Entre los bienes integrantes del caudal hereditario figuraban dos paquetes de acciones que representaban cada uno de ellos un porcentaje de participación del 33 por ciento en dos sociedades dedicadas a la actividad fotovoltaica. Conforme a las disposiciones testamentarias, a la viuda se le adjudicó el usufructo universal y vitalicio de la herencia, correspondiendo al hijo la nuda propiedad y la condición de heredero universal.

Como consecuencia de la adjudicación de la herencia y de la capitalización del usufructo viudal, el heredero pasó a ostentar la totalidad de las acciones de una de las sociedades y una participación superior al 5 por ciento en la otra entidad. Asimismo, los consultantes procedieron a la liquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tras comunicar a ambas sociedades la adquisición "mortis causa" de las acciones y su voluntad de ejercer los derechos inherentes a la condición de socio, los consultantes recibieron la notificación de la existencia de una cláusula estatutaria que establecía un derecho de adquisición preferente sobre las acciones heredadas.

Posteriormente, las sociedades ejercitaron dicho derecho de adquisición preferente sobre la totalidad de las acciones heredadas, ofreciendo como contraprestación el valor teórico contable de las mismas.

Los consultantes interpusieron querrela ante el Tribunal de Instancia contra el órgano de administración de las sociedades, procedimiento que se encuentra pendiente de resolución judicial en el momento de presentación de la presente consulta y manifiestan que, desde el ejercicio del referido derecho de

Síguenos en...



adquisición preferente, no han podido ejercer derechos políticos ni económicos sobre las participaciones sociales ni han percibido contraprestación económica efectiva derivada del ejercicio de dicho derecho.

Cuestión planteada:

Si, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas, debe incluirse en la autoliquidación el valor de las referidas acciones. En caso afirmativo, si dicho valor debe integrarse en la base imponible de los referidos impuestos.

Contestación:

En relación con las cuestiones planteadas este Centro Directivo informa lo siguiente:

En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, mercantil, registral, bancario, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

Por otra parte, en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio -en adelante IP-, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) -en adelante LIP-:

El artículo 3 de la LIP regula el hecho imponible en los siguientes términos:

«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.»

Por su parte, las normas relativas a la determinación de la titularidad de los bienes y derechos se contienen en el artículo 7 de la LIP que dispone lo siguiente:

«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.

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.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores.»

La base imponible se regula en el artículo 9 de la LIP que dispone:

«Artículo 9. Concepto.

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Síguenos en...

(...))»

Finalmente, el devengo del impuesto se recoge en el artículo 29 de la LIP que establece lo siguiente:

«Artículo 29. Devengo del Impuesto.

El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.»

Por su parte, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas –en adelante ITSGF– se regula en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), pudiendo destacar los siguientes preceptos:

“Artículo 3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Uno. Naturaleza y objeto del Impuesto. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, en los términos previstos en este artículo.

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.

(...)

Tres. Hecho imponible. Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.

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.

(...)

Siete. 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 aquellos o de las descubiertas por la Administración. A este respecto, resultarán de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

Ocho. Base imponible.

1. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.
2. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.
3. Para la determinación de la base imponible de este impuesto resultarán aplicables las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

(...)

Diez. Devengo.

El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha”.

De acuerdo con los preceptos transcritos, por lo que respecta al IP, este impuesto grava la titularidad del patrimonio neto existente en la fecha del devengo del impuesto, esto es, a 31 de diciembre de cada año.

En consecuencia, deberán incluirse en la autoliquidación del impuesto todos aquellos bienes cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo en dicha fecha, conforme a las normas de titularidad jurídica que resulten aplicables y a las circunstancias acreditadas en ese momento, formando parte su valor de la base imponible en los términos previstos por el artículo 9 de la LIP.

En relación con la titularidad jurídica de las participaciones, es necesario acudir a los artículos 988 a 1009 del Código Civil, donde se recoge el régimen legal sustantivo de la aceptación de la herencia. 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.

Síguenos en...



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 998.

La herencia podrá ser aceptada pura y simplemente o a beneficio de inventario.»

De acuerdo con los preceptos anteriores, la aceptación de la herencia es un acto libre y voluntario, irrevocable, que no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente y, que sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante

En el caso planteado, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de la consulta, parece que los consultantes serían los titulares de las participaciones en las entidades, puesto que se ha producido la aceptación y adjudicación de la herencia, retrotrayéndose sus efectos a la fecha del fallecimiento del causante. No obstante, esta cuestión, conforme a los hechos descritos, está pendiente de decisión judicial.

Por ello, en principio, los consultantes deberían incluir en la autoliquidación del IP las acciones en las sociedades adquiridas por herencia, en la medida en que les corresponda su titularidad conforme a las normas de titularidad jurídica aplicables, formando su valor parte de la base imponible del referido impuesto.

Todo ello, sin perjuicio de lo que pueda decidirse en sede judicial en relación con la titularidad jurídica de los bienes lo que, en su caso, podría conllevar la regularización de la autoliquidación presentada.

Las mismas conclusiones resultan aplicables en relación con el Impuesto Temporal de Solidaridad de Grandes Fortunas –ITSGF–, en la medida en que su regulación se remite, con carácter general, a las normas del IP.

CONCLUSIONES

Primera. En el caso planteado, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de la consulta, parece que los consultantes serían los titulares de las participaciones en las entidades, puesto que se ha producido la aceptación y adjudicación de la herencia, retrotrayéndose sus efectos a la fecha del fallecimiento del causante. No obstante, esta cuestión, conforme a los hechos descritos, está pendiente de decisión judicial.

Segunda. En principio, los consultantes deberían incluir en la autoliquidación del IP las acciones en las sociedades adquiridas por herencia, en la medida en que les corresponda su titularidad conforme a las normas de titularidad jurídica aplicables, formando su valor parte de la base imponible del referido impuesto. Todo ello, sin perjuicio de lo que pueda decidirse en sede judicial en relación con la titularidad jurídica de los bienes lo que, en su caso, podría conllevar la regularización de la autoliquidación presentada.

Tercera. Las mismas conclusiones resultan aplicables en relación con el ITSGF, en la medida en que su regulación se remite, con carácter general, a las normas del IP.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

