

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 16-12-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2516/2025

SUMARIO:

IP. Devengo. *Bienes heredados. Fallecimiento en un año y escritura de aceptación en el año siguiente.* El fallecimiento se produce en diciembre de 2024. La aceptación de la herencia, aunque se formalice en 2025, produce efectos retroactivos a la fecha del fallecimiento. Por ello, los bienes heredados se consideran parte del patrimonio del heredero desde diciembre de 2024. Dado que el Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el 31 de diciembre de 2024, el patrimonio heredado forma parte del patrimonio del contribuyente en esa fecha. Si el valor de los bienes heredados supera el mínimo exento y se cumplen los demás requisitos legales, existirá obligación de presentar declaración correspondiente al ejercicio 2024.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una persona física residente fiscal en España. En el mes de diciembre de 2024, fallece su madre heredando éste la mitad de su patrimonio. El caudal relicto heredado, una vez aceptada la herencia, supera el mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que supondría la obligación de presentar declaración por dicho impuesto. La escritura de aceptación y adjudicación de herencia se va a firmar previsiblemente durante el año 2025.

Cuestión planteada:

Si el consultante debe presentar declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2024 por los bienes heredados o la obligación surge en el ejercicio 2025, año en que se formaliza la aceptación de la herencia.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de la consulta 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 de 1991) –en lo sucesivo, LIP–:

“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”.

Síguenos en...



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.

(...)”.

El devengo del impuesto se regula por el artículo 29 de la LIP del siguiente modo:

“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.”

Las normas sobre titularidad jurídica aplicables al supuesto expuesto se encuentran reguladas en el Libro III del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE de 25 de julio) –en lo sucesivo, CC– donde se recogen las formas de adquirir la propiedad. En particular, cabe destacar los siguientes preceptos:

“Artículo 609.

(...)

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

(...)”.

“Artículo 657.

Los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte.”

“Artículo 661.

Síguenos en...



Los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones.”

“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.”

Además, es preciso hacer referencia al artículo 440 del CC que al hablar de la adquisición por posesión establece lo siguiente:

“Artículo 440.

La posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adirse la herencia.

El que válidamente repudia una herencia se entiende que no la ha poseído en ningún momento.”

De acuerdo con los preceptos transcritos, el hecho imponible en el 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 y 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 de la herencia), las normas sobre titularidad jurídica se han expuesto anteriormente. El precepto principal es el artículo 989 del CC 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 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 heredero debe incluir los bienes correspondientes a su porción hereditaria en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2024, ejercicio en el que se produce el fallecimiento del causante y, por ende, se consideran adquiridos los bienes que integran el caudal relicto y que forman parte de su patrimonio neto.

CONCLUSIONES:

Primera: De acuerdo con las normas sobre titularidad jurídica contenidas en el Código Civil, la fecha de adquisición de los bienes será la de la adquisición por herencia, produciéndose la misma con carácter derivativo, con la aceptación de la herencia, si bien los efectos subsiguientes se retrotraen al momento de la muerte del causante, de acuerdo con el artículo 989 del CC, esto es, a diciembre de 2024.

Síguenos en...



Segunda: El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el 31 de diciembre de cada año, afectando al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. Por ello, el consultante deberá incluir en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2024 la totalidad de los bienes adquiridos por 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.

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...

