

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE n.º V0189-04

13 de octubre de 2004

CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

NORMATIVA APLICABLE: Ley 29/1987, art. 28; RD 1629/1991, art. 58

DESCRIPCIÓN HECHOS

La causante fallece el 2 de agosto de 2004 instituyendo herederos por partes iguales a sus sobrinos, con sustitución vulgar a favor de sus descendientes, por estirpes.

CUESTIÓN PLANTEADA

En el caso de que uno o varios herederos renunciase pura, simple y gratuitamente a la herencia, y los sustitutos por estirpe aceptasen, quiénes serían los sujetos pasivos del Impuesto y forma de practicar la liquidación.

CONTESTACIÓN COMPLETA

El artículo 774 del Código Civil establece que «Puede el testador sustituir una o más personas al heredero o herederos instituidos para el caso de que mueran antes que él, o no quieran, o no puedan aceptar la herencia», pudiendo sustituir dos personas a una sola, o al contrario, una sola a dos o más herederos, y quedando el sustituto, en principio, sujeto a las mismas cargas y condiciones impuestas al instituido heredero.

Resulta claro que 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 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El régimen fiscal de la renuncia, aparece regulado en el artículo 28 de la Ley 29/1987, precepto que ha sido desarrollado por el artículo 58 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este último determina lo siguiente:

«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.

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

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...»

Por todo lo señalado, puede concluirse que:

a) 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.

b) En el supuesto de que el testamento instituya una sustitución vulgar, y concurra 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 Ley 29/1987 y el Real Decreto 1629/1991.

c) Si los beneficiarios de la renuncia, los sustitutos, no reciben directamente otros bienes de la causante, que es lo que parece desprenderse del texto de su consulta, deberán tributar exclusivamente por la adquisición de la parte renunciada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante, salvo que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.

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.