

Fiscal

Impuesto sobre sucesiones y donaciones: transmisión del *ius delationis* por quien fallece antes de aceptar o repudiar la herencia

Análisis de las consecuencias fiscales que se producen en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones cuando el heredero llamado a suceder al causante fallece sin haber aceptado la herencia y se transmite a sus herederos el *ius delationis*.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V0482-23, de 1 de marzo, analiza las consecuencias fiscales que se producen en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones cuando el heredero llamado a suceder al causante fallece sin haber aceptado la herencia y se transmite a sus herederos el *ius delationis*.

1. El *ius delationis* en el Derecho civil

El centro directivo advierte que esta cuestión no puede resolverse de modo autónomo en el ámbito tributario, sino que está vinculada al Derecho civil en el sentido de que la contestación a efectos tributarios dependerá

de la que corresponda al tratamiento que deba darse a la cuestión en el ámbito civil.

En ese sentido, la regulación civil de la aceptación y repudiación de la herencia está contenida en los artículos 988 a 1009 del Código Civil. Entre otras cuestiones, de esos preceptos se desprende que la aceptación de la herencia constituye un derecho de los llamados a suceder al causante que éstos pueden ejercer o no. En el caso de que exista aceptación, tácita o expresa, se producirán los correspondientes efectos civiles, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante. Si, por el contrario, se repudia la herencia, ello habrá de hacerse necesariamente de manera expresa.

Pues bien, cuando el llamado a suceder fallece antes de aceptar o repudiar la herencia, no existe propiamente un heredero, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia. Sin embargo, si tampoco se había producido la repudiación de la herencia, el derecho del fallecido a aceptar la herencia (*ius delationis*) es transmisible a sus herederos (*ius transmissionis*) tal como establece el artículo 1006 del Código Civil, en que se dispone que «por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia, pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía».

2. Sujeto pasivo y hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado *ius delationis*, esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que, si la acepta, se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones por esa herencia.

En ese sentido, el centro directivo sigue la doctrina del Tribunal Supremo, manifestada en su Sentencia núm. 539/2013, de 11 de septiembre, en la que el tribunal señaló que el «denominado *derecho de transmisión* previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios».

Por tanto, en esos casos y respecto de la herencia del primer causante, se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual «los herederos transmisarios suceden directamente al primer causante debiendo liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones por los bienes y derechos adquiridos del mismo», sin perjuicio de que haya de liquidarse también, como una sucesión diferente, la que se produce desde el segundo causante o heredero transmitente al heredero transmisario.

3. El devengo del impuesto

Por lo que se refiere al devengo del impuesto, el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge que, con carácter general, en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Esto es, a su vez, consecuencia de la previsión contenida en el artículo 989 del Código Civil, según el cual los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento de la muerte de la persona de la que se hereda.

Sin embargo, en el supuesto planteado en la consulta, el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a sus herederos el *ius delationis*, de forma que los herederos transmisarios no pueden aceptar la herencia del primer causante hasta que el segundo causante —del que son sucesores— fallece, debiendo aceptar la herencia de éste para convertirse en herederos y así, poder aceptar la herencia del primer causante.

Por tanto, señala la Dirección General, en este caso, el impuesto sobre sucesiones y donaciones por los bienes y derechos adquiridos

del primer causante se devengará el día del fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente, ya que no es hasta ese momento en el que los causahabientes pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes y derechos que integran el caudal relicto del primer causante, convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto.

Esta especialidad del devengo con respecto a la regla general a la que se ha hecho referencia se recoge en el apartado 3 del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el cual «toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan».

Teniendo en cuenta lo anterior, el centro directivo entiende que la propia ley del impuesto prevé que, en caso de existir una limitación que impida que una adquisición sea efectiva, esta última se entenderá realizada el día en que dicha limitación desaparezca, produciéndose en ese momento el devengo del impuesto correspondiente a la adquisición.

Pues bien, esto es precisamente lo que sucede en el supuesto analizado, en el que los herederos transmisarios —sujetos pasivos del impuesto— no pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes del causante hasta que fallezca el segundo causante —heredero transmitente—, entendiéndose esta situación como una limitación para que la adquisición gravada por el impuesto sea efectiva.

4. Los derechos del cónyuge viudo del transmitente del *ius delationis*

Además de lo anterior, la Dirección General de Tributos analiza el tratamiento fiscal en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de los derechos del cónyuge viudo del transmitente del *ius delationis*.

A esos efectos, y teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo en el referido fallo de 11 de septiembre del 2013, en el supuesto analizado se producen dos sucesiones distintas: por un lado, la sucesión por el heredero transmisario del primer causante y, por otro, la sucesión del segundo causante o heredero transmitente. Partiendo de tal diferenciación, el centro directivo señala que el ejercicio de los derechos hereditarios en la sucesión del primer causante por los herederos transmisarios no estará condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión del heredero transmitente, sucesión esta última a la que concurrirá el cónyuge viudo del transmitente para ejercer sus derechos.

Conforme a lo anterior, concluye la Dirección General que el cónyuge viudo del heredero transmitente deberá liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones por la adquisición individual de los bienes y derechos que le correspondan como causahabiente del segundo causante —transmitente—, ya se trate de derechos legitimarios o de un usufructo universal, sin que éstos puedan recaer sobre el patrimonio hereditario del primer causante, integrado por bienes que el transmitente no llegó a adquirir.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguna de las siguientes letradas:

Susana Onsurbe Rodríguez

Tel.: (+34) 96 351 38 35
sonsurbe@ga-p.com

Núria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna. Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.