

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5305/2015, de 10 de diciembre de 2019

ISD. Adquisiciones mortis causa. En la transmisión del *ius delationis* se produce una única transmisión sucesoria.

Unidad resolutoria: Vocalía Novena

En el supuesto planteado se trata de determinar si cuando fallece un heredero, sin haber aceptado o repudiado la herencia de su causante, y esta fuera aceptada por sus herederos, se considera que existen dos transmisiones o un solo hecho sucesorio. En el primer caso, si consideramos que existen dos transmisiones, implicaría practicar dos liquidaciones del Impuesto y, de considerarse una única transmisión, conllevaría practicar una sola liquidación. El TEAC, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cambia la doctrina mantenida hasta el momento y concluye que en el caso de ejercicio del *ius transmissionis* por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión, por lo que la adquisición se produce en el heredero directamente del primer causante.

Fundamentos de derecho

PRIMERO.-

Concurren los requisitos respecto a competencia, legitimación y formulación en plazo exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, siendo las cuestiones que se plantean la procedencia del requerimiento de documentación formulado por la Administración tributaria.

SEGUNDO.-

El artículo 1.006 del Código civil establece que: «*Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía*». Dos corrientes o teorías doctrinales distintas interpretan este precepto: a) Conforme a la primera, o teoría de la adquisición directa, los bienes pasan directamente desde el primer causante al transmisario, cuando éste ejercita positivamente el "ius delationis" (derecho a aceptar o repudiar la herencia). b) Según la segunda, llamada teoría clásica, en la sucesión por derecho de transmisión existen dos movimientos o pasos de los bienes: uno primero, desde el primer causante a la masa hereditaria del segundo causante o transmitente, y otro segundo, desde esa masa hereditaria del transmitente al transmisario que acepta las dos herencias.

Pues bien, este Tribunal Central ha venido compartiendo la tesis de la teoría clásica, que no era sino consecuencia del principio de derecho romano según el cual la condición de heredero tenía naturaleza personalísima, debida exclusivamente a la voluntad del causante, de tal modo que, existiendo testamento, nadie podía asumir la condición de heredero de una persona fallecida sin haber sido instituido como tal. Eso suponía que el segundo heredero no podía nunca ser considerado como heredero del primer fallecido, y sólo podía adquirir la herencia del primer causante ejercitando el *ius delationis* que asumía de su propio causante, pero no por derecho propio, sino en representación de él.

Dicha doctrina clásica implica por tanto que cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, el "ius delationis" -que es uno más de los derechos que integran su patrimonio- se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión: del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente, y de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente, sino a través de la herencia de su propio causante. Todo ello suponía, por tanto, a efectos fiscales, la existencia de dos transmisiones hereditarias lo que fue confirmado por el Tribunal

Supremo en sus Sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (dictadas en recursos de casación números 2610/2008 y 3362/2007, respectivamente).

Así, en la primera de dichas sentencias se decía lo siguiente: «SEGUNDO: El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona (don Benjamín), cuya única hermana (doña Bárbara) fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por doña Bárbara con anterioridad a la muerte de su hermano. El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de doña Bárbara, pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.

En relación con esta cuestión en la sentencia se esta Sala de 31 de marzo de 2004, ya se decía: «a.- Frente a la tesis romanista del Código Civil, de que, según los artículos 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/187 ("En las adquisiciones por causa de muerte ..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante ..."). b.- Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo. Y, en esa línea, su artículo 10.2, relativo al hecho imponible, dispone que "las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones". También su artículo 75, para el supuesto de herederos desconocidos, ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación, previéndose una exacción provisional con el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda (solución que evidencia el rigor fiscal de la legislación del Impuesto sobre Sucesiones). Y, por tanto, se está en la línea del artículo 36 de LGT, donde se dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas».

De acuerdo con el anterior criterio, tiene plena virtualidad el artículo 1.006 del Código Civil, en el que se establece que "Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el "ius delationis", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento. En el supuesto de autos, doña Bárbara tenía ese "ius delationis" desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren "ope legis" sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, según el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones.

Es este el criterio dominante de la doctrina, citada por el TEAC, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al ius delationis y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos. Lo que, desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante (don Benjamín) hereden su patrimonio, sin que el caudal relictivo pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que "En las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto". Excluida, pues, en este caso, una sucesión directa del sobrino respecto del tío, el caudal relictivo de éste solo puede llegar a aquéllos, mediante los dos sucesivos

pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos o nietos».

En la segunda de las sentencias citadas el Tribunal Supremo reiteraba su criterio: «**SEGUNDO:** A juicio de esta Sala hay tres datos relevantes para resolver la cuestión controvertida: a) que el testamento del causante de la herencia que da lugar a la liquidación impugnada, expresa textualmente en su Disposición Tercera (folio 40 del expediente) "Instituye heredero universal a su hermano don Gonzalo; y en defecto del mismo a su sobrina doña Eufrasia -hija de su difunto hermano Bernardo-, representada por sus descendientes"; b) que el causante de la herencia objeto de liquidación -don Clemente- murió el 6 de mayo de 1989, y su hermano Gonzalo murió el 9 de julio de 1991; c) que con fecha 29 de noviembre de 1996 fue admitido a trámite juicio de testamentaria de la herencia de don Clemente promovido por doña Eufrasia que concluyó en virtud de auto de 17 de febrero de 1999.

Con estos dos datos, la solución a la que llega el Tribunal de instancia es la correcta, pues la recurrente no es heredera directa de don Clemente, sino que lo es por sustitución, de tal forma que no heredará de éste sino en el caso de que el verdadero heredero, don Gonzalo, renuncie a la herencia o prefallezca al causante, lo que no ha ocurrido. No existiendo premoriencia de don Gonzalo, el hecho imponible respecto de la herencia de don Clemente tiene lugar, para la recurrente, en la fecha de la muerte de don Gonzalo ...».

En el mismo sentido se pronunciaba el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus sentencias de 26 de febrero de 2009 (recurso nº 724/2005) y 10 de diciembre de 2003 (recurso nº 3194/1998). En el FD 5º de la primera se manifiesta que: «... es constante el criterio de esta Sala en el sentido de considerar la existencia de dos transmisiones, y en consecuencia de dos hechos imponibles, en el caso de fallecer el primer llamado a la sucesión sin haber aceptado ni repudiado la herencia y aceptarla los herederos de este. Amén de las Sentencias invocadas por la actora en la demanda, el expresado criterio ha sido reiterado recientemente en nuestras Sentencias núm. 97/08, de 31 de enero y 1031/2008, de 23 de octubre ...», y en el FD 2º de la segunda se declara que: «... en el ámbito del ius transmissionis que se contempla en el artículo 1.006 del CC, cuando los herederos del delado le suceden la titularidad del ius delationis, también se entiende que se han producido dos sucesiones: la sucesión en el ius delationis y la sucesión en la herencia del primer causante. El ius delationis forma parte del patrimonio del delado, por lo que también desde este punto de vista se producirían dos hechos imponibles, tal como se razona en la resolución del TEAR de Cataluña. Por tanto, cabe entender que se han producido dos hechos imponibles, tal como se sostiene en la resolución administrativa impugnada»

Idéntico criterio se mantenía en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 4 de marzo de 2008 (recurso nº 473/2006), 19 de marzo de 2008 (recurso nº 369/2005), 21 de octubre de 2005 (recurso nº 1879/2003), y 31 de octubre de 2001 (recurso nº 2914/1996), así como en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 5 de noviembre de 2007 (recurso nº 416/2005). En el FD 3º de la primera de las sentencias citadas se dice que: «... para que los bienes del causante pasen a los transmisarios se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que, de no fallecer Doña Julieta tan tempranamente en relación con la muerte de su hermano, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática aquí planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y a los preceptos citados del CC, el primer llamado adquiere el ius delationis, que pasa a integrar su patrimonio hereditario y los transmisarios reciben a través del mismo, la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su heredero para así posibilitar que de éste pase a los transmisarios. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación».

El criterio jurisprudencial expuesto ha sido seguido por este Tribunal en reiteradas resoluciones.

TERCERO.-

No obstante lo anterior, con fecha de 5 de Junio de 2018 ha sido dictada Sentencia de la Sala de lo Contencioso Tribunal Supremo (Rec 1358/2017) la cual recoge el criterio establecido por la Sentencia del Pleno de la Sala Primera de lo Civil de fecha 11/09/2013 (Rec 397/2011) la cual había declarado que: "La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en

el alcance del artículo 1006 del Código Civil. En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (ius transmissionis) refiere, sustancialmente, la cualidad del ius delationis de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación ex lege de un efecto transmisivo en la adquisición de la herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del ius delationis, verdadera cuestión de fondo del caso planteado."...." Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, 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 trasmisario. 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; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente."

En base a ello, declara la Sala de lo Contencioso en la indicada Sentencia de 5 de Junio de 2018 que: "Lo declarado por la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, en las particulares características de la sentencia que hemos reseñado como expresivas de una clara voluntad de formar jurisprudencia definitiva sobre una materia necesitada de ella, nos vincula para la decisión del presente asunto, no sólo porque ha decidido, concluyentemente, que en el caso de ejercicio del ius transmissionis por los herederos del transmitente se produce una sola transmisión -no dos-, sino, lo que es más importante, porque tal decisión es prejudicial y determinante de la que nos corresponde adoptar ahora al interpretar la ley fiscal porque, a nuestro juicio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD- incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarnos necesariamente el Derecho civil (sucesión, transmisión, adquisición, aceptación, etc.), para definir las nociones de hecho imponible y el devengo.

Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011."

CUARTO.-

El contenido interpretativo de la sentencia se recoge en el Fundamento Cuarto con el siguiente tenor:

"La cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de "...determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptarla del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno..."

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que 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 sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".

Tal afirmación es válida para las sucesiones mortis causa regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, las que no hacen al caso en este recurso de casación. Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso (artículos

4 LJCA y 10 LOPJ), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007)."

QUINTO.-

Ahora bien, aclarado que no debe haber una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones exigible al segundo fallecido si no consta una aceptación formal o tácita (art 999 CC) de la herencia de la primera causante, debe centrarse la cuestión debatida en este expediente consistente en la impugnación del requerimiento emitido por la Administración tributaria de aportación de documentación relativa a la herencia de la primera fallecida.

Pues bien, aún cuando la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional recoge la doctrina tradicional anterior a la expuesta en los Fundamentos anteriores y por la que consideraba necesaria la aportación de la documentación de la herencia de la primera fallecida con el fin de practicar la liquidación derivada del primer llamamiento, lo cierto es que la nueva doctrina expuesta en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo no afecta a la obligación formal de la aquí recurrente, ya que en dicha Sentencia se establece que en ausencia de aceptación por el heredero y fallecido éste, la adquisición hereditaria se produce en su heredero directamente del primer causante, por lo que en dicha hipótesis subsistiría lógicamente la obligación formal de aportación de toda la documentación relativa a la herencia de la primera fallecida por parte de la heredera aquí recurrente.

En consecuencia, habida cuenta que la recurrente manifiesta desconocer si D. Fx... había aceptado o no la herencia, deben contemplarse ambas hipótesis:

- En el caso de acreditarse la existencia de aceptación expresa o tácita por parte de D. Fx..., será necesaria dicha documentación para practicar la liquidación devengada por el fallecimiento de Doña Px... y girada a cargo del heredero fallecido, trasladándose dicha obligación a la heredera de éste de acuerdo con lo establecido en el art 39 de la Ley General Tributaria.
- En el supuesto de que no hubiera habido acto alguno que supusiera aceptación por parte de D. Fx..., en este caso sería de aplicación la doctrina contenida en la referida Sentencia procediendo liquidar la adquisición directa de la herencia causada por Doña Px... a cargo de doña Mx... aquí recurrente, por lo que el deber de aportar la documentación requerida será consecuencia de su condición como sujeto pasivo de la herencia causada directamente a su favor (STS 5/6/2018).