

La prescripción del impuesto sobre sucesiones al ejercer el *ius transmissionis*

Análisis de la **STS de 23 de abril de 2024, rec. núm. 7570/2022**

Fernando Martín Barahona

Técnico de Hacienda del Estado (excedente).
Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

Extracto

El Tribunal Supremo ha resuelto que el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente. Para el Alto Tribunal, la mecánica del *ius transmissionis* no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando, a la muerte del segundo causante –transmitente–, sus herederos ejercitan el *ius delationis* transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen.

Publicado: 03-07-2024

Cómo citar: Martín Barahona, F. (2024). La prescripción del impuesto sobre sucesiones al ejercer el *ius transmissionis*. (Análisis de la STS de 23 de abril de 2024, rec. núm. 7570/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 496, 142-156. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22351>

1. Supuesto de hecho

El derecho de transmisión o *ius transmissionis* es aquella institución por la que los derechos hereditarios del fallecido sin aceptar ni repudiar la herencia pasan a sus respectivos herederos. Mientras que el *ius delationis* es el derecho que se le concede al llamado a una herencia para aceptarla o repudiarla. El Tribunal Supremo (TS), en su Sentencia de 5 de junio de 2018 (rec. núm. 1358/2017 –NFJ070611–), fijó como criterio jurisprudencial que, en los casos en que se produce el *ius transmissionis* del artículo 1006 del Código Civil (CC), existe una única transmisión a efectos fiscales.

En aquella resolución, el TS se hacía eco de la jurisprudencia establecida por la Sala de lo Civil del mismo tribunal en su Sentencia de 11 de septiembre de 2013 (rec. núm. 397/2011 –NCJ058068–), en la que establecía que en estos supuestos, en los que, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, 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».

Este criterio, que en palabras del Alto Tribunal resulta «más acorde con el principio de capacidad económica», fue reiterado posteriormente por otra Sentencia de 29 de marzo de 2019 (rec. núm. 1397/2017 –NFJ073177–) y se resume en los siguientes aspectos:

- En caso de aceptación, ya sea expresa o tácita, solo se produce una adquisición.
- Si solo hay una adquisición, únicamente se produce un hecho imponible.
- La aceptación de la herencia retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (arts. 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones –LISD– y 989 del CC), lo que no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó.
- El derecho de transmisión opera un efecto transmisor no de la herencia del transmitente, sino una traslación del *ius delationis* en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquel la herencia del que hemos llamado causante.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) comenzó a aplicar este nuevo criterio en su Resolución de 10 de diciembre de 2018 (RG 5305/2015 –NFJ072413–), de tal manera que, en ausencia de aceptación por el heredero, y fallecido este, la adquisición hereditaria se produce en el heredero directamente del primer causante.

Ahora bien, fijado este criterio, y asumido por la totalidad de las Administraciones tributarias autonómicas, se ha cuestionado por alguna de ellas el momento en el que comienza el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del impuesto respecto los casos en los que se produce la transmisión del *ius delationis*, con las consiguientes repercusiones en la extemporaneidad o, incluso, y más importante, en el título de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Este ha sido el caso de la Agencia Tributaria de Cataluña o el de la Comunidad de Madrid. Esta última entendía que el inicio del periodo de prescripción en relación con la primera herencia no se computaba desde la defunción del primer causante, sino desde que los transmisarios aceptan la herencia del transmitente, pues era en ese momento cuando podían aceptar o rechazar la herencia del primer causante. Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid ha desatendido dicho planteamiento en varias ocasiones (Sentencias 120/2022, de 22 de febrero [rec. núm. 2036/2019 –NFJ086277–], o 905/2018, de 20 de diciembre [rec. núm. 734/2017 –NFJ074823–]), señalando que habría prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria con respecto a la herencia del primer causante si hubiese transcurrido el periodo de los cuatro años contados desde la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, es decir, seis meses desde de su fallecimiento, con independencia de que esté o no prescrito el derecho a liquidar el impuesto con respecto a la herencia del segundo fallecido, el heredero transmitente.

El recurso de la Comunidad de Madrid contra dichas sentencias fue inadmitido a trámite por el TS, pudiendo citar la providencia de 14 de octubre de 2019 en la que establecía que:

Acuerda su inadmisión a trámite, conforme al artículo 90.4 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa («LJCA»),

por carencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, toda vez que la cuestión objeto de controversia –la determinación del *dies a quo* en el cómputo del plazo de prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en supuestos de doble transmisión y adquisición hereditaria– está embebida dentro de la ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante sentencias de 5 de junio de 2018 (RCA/1358/2017; ES:TS2018:2183) y 29 de marzo de 2019 (RCA/1397/2017; ES:TS2019:1146), que declaran que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos *mortis causa*, lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación, con lo que, en el supuesto de no aceptación de la primera causahabiente, la adquisición hereditaria se produce con la aceptación de los segundos causahabientes, computándose el plazo, en todo caso, desde el momento del hecho causante.

Sin embargo, el caso llegó al TS, mediante el Auto de 31 de mayo de 2023 (rec. núm. 7570/2022 –NFJ090218–), a partir del recurso del contribuyente (heredero transmisor) contra la Sentencia del TSJ de Cataluña 3032/2022, de 28 de julio (rec. núm. 144/2021 –NFJ090219–), que había estimado la pretensión de la Agencia Tributaria de Cataluña, al señalar que, si bien, la regla general consiste en que el impuesto se devenga en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante (art. 24.1 de la LISD), también es cierto que el artículo 24.3 contiene una salvedad o excepción, la de que la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como «cualquier otra limitación»), que pueden ser por voluntad del testador o no, supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en el que esa limitación desaparezca. A su juicio, el no ejercicio del derecho a aceptar o repudiar por parte del llamado como heredero es, sin duda, una limitación en la adquisición de los bienes del causante que impide la producción del hecho imponible. Una interpretación contraria sería incoherente con las previsiones lo suficientemente amplias del artículo 24.3 de la LISD para integrar supuestos de no adquisición efectiva y, por tanto, no producido el hecho imponible a gravar. El TS decidió que el asunto tenía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, dado que se aportaban distintas sentencias en las que se apreciaba un criterio dispar.

Los hechos que dan lugar a al recurso son los que siguen:

El día 27 de octubre de 2016 se otorgó escritura pública de manifestación y aceptación de herencia por la que el recurrente y su hermano aceptaban las herencias de sus tíos Doña Zaida, fallecida el 26 de julio de 2011, y Doña Ariadna, fallecida el 18 de abril de 2015. En la citada escritura se describen los bienes relictos de la herencia de Doña Zaida: una mitad indivisa de una finca y una mitad indivisa del saldo bancario en una cuenta.

El 21 de julio de 2016 fueron declarados herederos abintestato de la herencia, su hermana Doña Ariadna y sus sobrinos, el recurrente y su hermano.

En la misma escritura se describen los bienes relictos de la herencia de Doña Ariadna: el Derecho de transmisión o *ius transmissionis* de aceptar la herencia de la primera causante, constituida por una mitad indivisa de la finca anteriormente inventariada y una mitad indivisa del saldo bancario también inventariado. Y el resto de los bienes propios de la fallecida.

En el apartado OTORGAN se hace constar la adjudicación de las herencias:

Primero. Los dos sobrinos aceptan las herencias relictas de sus tíos y se adjudican una mitad de los bienes de la herencia de Doña Zaida por derecho propio por mitades partes indivisas entre ellos.

Segundo. Se adjudican la segunda herencia de la causante Doña Ariadna.

Con fecha 23 de diciembre de 2016 el sobrino recurrente presentó dos declaraciones y autoliquidaciones en la Oficina Liquidadora de Terrassa de la Agència Tributària de Catalunya del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por cada una de las dos herencias.

En fecha 13 de septiembre de 2018 fue notificado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada de la declaración-autoliquidación correspondiente a la herencia de Doña Ariadna, en la que básicamente se integraba en la base imponible bienes y valores que no formaban parte del caudal relicito de la causante Doña Ariadna, en concreto el piso, la valoración del ajuar doméstico y el saldo de la cuenta corriente, referido todo ello a la herencia de Doña Zaida.

Fundamenta sus alegaciones en la sentencia, entre otras, 539/2013 de 11 de septiembre, del Tribunal Supremo que determinaba que no se producía una doble transmisión sucesoria y alegó prescripción en la herencia de Doña Zaida.

Tanto la Abogacía del Estado como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña recurrida consideraron que la fecha de prescripción se inicia con el fallecimiento del primer causante (doña Zaida). Sin embargo, el TSJ de Cataluña aceptó la pretensión de la Agencia Tributaria de Cataluña. Así, el tribunal señaló que la mecánica del *ius transmissionis* no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante –transmitente– sus herederos ejercitan el *ius delationis* transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, produciendo una única transmisión, como así ha determinado el TS. La propia sentencia señala que este criterio no supone desconocer la jurisprudencia fijada por la Sentencias del TS 936/2018, de 5 de junio (rec. núm. 1358/2017 –NFJ070611–), y 434/2019, de 29 de marzo (rec. núm. 1397/2017 –NFJ073177–), puesto que en ese momento, es decir, con el fallecimiento del segundo causante, desaparecen las limitaciones a la adquisición de los bienes y se produce el tránsito al transmisario, que, a su vez, podrá ejercitarse tanto su *ius delationis* como el que le es transmitido por herencia de su causante, el heredero transmitente.

El auto de admisión al TS solicitaba determinar el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones de una causante (fallecida el 26 de julio de 2011) en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece (fallecida el 18 de abril de 2015) sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos (el recurrente en casación), que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto. En este caso, el heredero transmisor había presentado autoliquidación de ambas herencias con fecha 23 de diciembre de 2016.

2. Doctrina del tribunal

Pues bien, el TS, en su Sentencia 684/2024, de 23 de abril (rec. núm. 7570/2022 –NFJ093152–), de la que ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, ha resuelto que el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del heredero transmitente.

El TS se hace eco de la Sentencia del TSJ de Castilla y León, sede en Valladolid, Sección 2.ª, 114/2021, de 4 de febrero (rec. núm. 1087/2019 –NFJ081779–), que fue usada como refuerzo argumental por la Sentencia del TSJ de Cataluña, que, si bien no abordaba específicamente el cómputo del plazo de prescripción, sino el plazo de presentación de la autoliquidación, sí contiene un criterio jurídico (FJ 2) que cabe considerar concurrente con el de la sentencia recurrida:

Lo que el demandante sostiene es que el plazo voluntario de seis meses para liquidar el impuesto litigioso solo puede comenzar desde que al ser declarado heredero de Dª [...] adquirió también el derecho de la misma a aceptar o repudiar la herencia de su hermano premuerto [...], posición que esta Sala comparte. En efecto, es verdad que como regla general el impuesto se devenga en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante –artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones–, pero no lo es menos que el apartado 3 del precepto citado contiene una salvaguarda o excepción, la de que la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como «cualquier otra limitación»), supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en que esa limitación desaparezca y que se estima que puede ser de aplicación aquí de acuerdo con una interpretación integrada y armónica de las normas tributarias y civiles.

Esta sentencia, que ya comentamos hace tres años por sus efectos¹, y que hoy vemos reflejados en la decisión del TS, abría el camino a entender que la prescripción del derecho a liquidar el impuesto por la adquisición de la primera herencia no se inicia hasta que ocurre la muerte del segundo causante, puesto que en ese caso resolvió que el plazo voluntario de los seis meses para liquidar solo puede comenzar con el fallecimiento del segundo y, por tanto, había que rechazar la exigencia del recargo por extemporaneidad respecto de la herencia del primer causante.

El artículo 24 de la LISD establece, como regla general, que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del CC, que establece que: «Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda», lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.

Ahora bien, el apartado 3 del artículo 24 de la LISD también dispone que: «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». A su vez, el artículo 47 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones (RISD), sobre «Devengo», reproduce el tenor del artículo 24 de la ley y únicamente añade, en el apartado 3 *in fine*, que se atenderá al momento en el que desaparezcan las limitaciones (condición, término, etc.) no solo para entender realizada la adquisición, sino también «para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen». Por tanto, los preceptos citados (arts. 24.3 de la LISD y 47.3 del RISD) establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión *mortis causa*, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación.

Considera por ello la Sala, y en línea con lo recogido en la sentencia impugnada del TSJ de Cataluña, que la falta de ejercicio del *ius delationis* que pasa a los herederos de la transmitente que sobrevivió al primer causante, pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 de la LISD («cualquier otra limitación») que impide que se produzca el hecho imponible.

Por tanto, entiende que, al concurrir una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición «se hallaba suspendida» hasta que despareciese la limitación, lo que tiene lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el *ius delationis* a favor de sus herederos, y estos pueden ejercerlo, y con su

¹ *Vid. Martín Barahona (2021).*

ejercicio se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria conforme a la doctrina jurisprudencial de la Sala, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en el que desaparece la limitación.

Para la ponente, siguiendo el tenor de la sentencia recurrida, la mecánica del *ius transmissionis* no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante –transmitente– sus herederos ejercitan el *ius delationis* transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que, a su vez, podrá ejercitar tanto su *ius delationis* como el que le es transmitido por herencia de su causante, el heredero transmitente.

Refuerza esta conclusión la doctrina jurisprudencial de la Sala recogida en las Sentencias citadas del TS 936/2018, de 5 de junio (rec. núm. 1358/2017 –NFJ070611–), y 434/2019, de 29 de marzo (rec. núm. 1397/2017 –NFJ073177–), en las que se declara que la correcta interpretación de los preceptos examinados impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación, de forma que solo hay adquisición en caso de aceptación –expresa o tácita– (art. 3.1 a) de la LISD); que, si bien la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (arts. 24 de la LISD y 989 del CC), ello no equivale a la posibilidad de suceder sin aceptar y, desde el punto de vista tributario, a que haya una aceptación presunta o ficticia de quien se sabe de modo formal y cierto que no aceptó; que si solo hay una adquisición, acontece una sola vez el hecho imponible (art. 3.1 a) de la LISD), y que el derecho de transmisión opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del *ius delationis* en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del causante originario.

La propia Sala reconoce que ha emitido algún pronunciamiento interpretando el apartado 3 del artículo 24 de la LISD en el sentido de que la ley posibilita la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término o fideicomiso. En la Sentencia de 28 de marzo de 2006 (rec. núm. 6806/2000 –NFJ022619–) resolvió que el embargo no constituye limitación o condición:

El embargo no supone limitación respecto a la adquisición. El embargo supone una traba respecto a la posibilidad de disposición, al igual que sucede en muchos otros casos en los que se hereda un determinado bien con una carga real, con un derecho real sobre cosa ajena, o con cualquier otra limitación legal.

Y concluye que «la adquisición hereditaria aquí cuestionada no se supeditó a condición, término, fideicomiso ni otra limitación», por lo que fácilmente se advierte que nada tiene que ver con la cuestión del *ius transmissionis*.

En la Sentencia del TS de 7 de mayo de 2013 (rec. núm. 6305/2010 –NFJ051161–), Sala Tercera, se examinó el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si era aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante, pero antes de la protocolización del testamento ológrafo, pero, en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, lo que evidentemente difiere de la situación creada por el *ius transmissionis*.

Por todo ello, la consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

3. Comentario crítico

3.1. Valoración de la sentencia

La mejor valoración crítica de la sentencia la encontramos en el voto particular emitido por el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, que discrepa abiertamente de la interpretación que la sentencia hace del apartado 3 del artículo 24 de la LISD con relación al supuesto enjuiciado, en el que una heredera abintestato fallece sin aceptar ni repudiar la herencia de su hermana y el derecho se transmite a sus herederos. En particular, muestra su discrepancia con la apreciación de que dicha circunstancia constituya una «limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD que impida que se produzca el hecho imponible», lo que lleva a la sentencia a proclamar que «dicha adquisición "se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente».

La interpretación que debe alcanzarse de la jurisprudencia previa del TS debía conducir a una solución contraria a la que incorpora la propia sentencia:

A efectos sistemáticos y a partir de la expresada jurisprudencia, cabe enfatizar (i) que el derecho de transmisión (ex 1006 CC) no constituye 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; (ii) que no hay, por tanto, una doble transmisión

sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*; (iii) que el fenómeno sucesorio del causante de la herencia se presenta con unidad orgánica y funcional, 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; (iv) y que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, afirmación válida para las sucesiones *mortis causa* regidas por el C.c., como en aquellas Comunidades Autónomas que reconozcan en su derecho civil común o especial el *ius transmissionis*, de forma semejante, como sucede con el Código Civil de Cataluña.

Partiendo de estas premisas, la sentencia afirma –correctamente– que no puede resultar controvertido que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, y que el heredero transmisor sucede directamente a la primera causante, y no como sucesor del heredero transmitente, quien nunca llegó a aceptar la herencia de aquella. Por tanto, una aplicación coherente de esta conclusión, junto a las pautas interpretativas relevantes, derivadas de la jurisprudencia de la Sala Primera y de esta Sala Tercera, deberían haber llevado a la estimación del recurso de casación.

Así, no es posible avalar el desplazamiento del hecho imponible, a partir del fallecimiento del segundo causante, sobre la base de la interpretación conjunta de los artículos 3.1 a) y 24.3 de la LISD, entendiendo que es, en ese momento, en el que se produce efectivamente el hecho imponible, consistente en la adquisición de bienes y derechos y en el que, en definitiva, se concreta el sujeto pasivo del impuesto, por lo que solamente a partir del mismo puede la Administración determinar y liquidar la deuda tributaria. Al desestimar el recurso de casación, la sentencia ampara dicho criterio, considerando que la no aceptación del heredero transmitente impide que se produzca el hecho imponible.

El *dies a quo* del plazo de prescripción debe situarse en el momento del fallecimiento del primer causante, porque así se infiere del apartado 1 del artículo 24 de la LISD, en cuya virtud, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y, a todos los efectos, la causante es la primera fallecida, no la segunda, puesto que existe una única sucesión. Desde esta perspectiva, el cómputo del periodo de prescripción se inicia desde el momento del hecho imponible, es decir, desde la defunción del primer causante, y no del segundo, pues a ese instante se retrotraen los efectos de la aceptación (arts. 24 de la LISD y 989 del CC).

Es evidente que no parece que el apartado 3 del artículo 24 de la LISD esté pensado para situaciones como la que recoge el artículo 1006 del CC. En estos casos, los bienes de la primera herencia nunca se integraron en la segunda herencia, de modo que el plazo de prescripción empieza a contar desde que se produce la defunción del primero, pues a dicha fecha se retrotraen los efectos de la aceptación. Además, el fallecimiento del heredero

transmitente, determinante de la imposibilidad de que pudiera aceptar o renunciar la herencia, en modo alguno puede entenderse como una limitación en la adquisición (por parte de un tercero) de los bienes del causante, impeditiva de la producción del hecho imponible. El fallecimiento de aquel sin aceptar o renunciar la herencia únicamente comporta el efecto transmisor del derecho, que opera como presupuesto para legitimar la aceptación o rechazo de la herencia que, *ex lege*, ostenta el heredero transmisor.

La aplicación *ex lege* del derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del CC no es una limitación –como apunta la sentencia–. No puede mantenerse que, en relación con los bienes que alimentan la controversia, el transmisor viera limitado su derecho a su adquisición, básicamente, porque no era titular de tal derecho, dado que para su adquisición estaba llamado el heredero transmitente. Tras su fallecimiento, se produce la transmisión del derecho, determinante de la posibilidad de que el transmisor pudiera aceptar o rechazar los bienes que podrían haber correspondido a la heredera transmitente y que, conforme a todo lo expresado, al existir una única sucesión, los adquirió directamente del primer causante sin limitación o condición alguna. De igual manera, tampoco «se hallaba suspendida» dicha adquisición hasta que despareciese la pretendida limitación que, según la sentencia, tiene lugar a la muerte de la transmitente. Por tanto, no puede compartirse la interpretación que la sentencia realiza del apartado 3 del artículo 24 de la LISD y, en particular, de que, en este caso, hubiera existido una limitación en la adquisición que se produjo por parte del recurrente con relación a los bienes de la primera causante.

En consecuencia, si la liquidación del derecho a liquidar el impuesto sobre sucesiones de la primera herencia se encontraba ya prescrito en el momento en el que se produjo la aceptación de la herencia por parte de transmisor, en ningún caso puede rehabilitarse el título de la prescripción que, como es sabido, resulta ser un modo de extinción de acciones o derechos por el transcurso del tiempo, que en el ámbito tributario se traduce en que todas las deudas podrán ser reclamadas en unos plazos establecidos legalmente y, si ese tiempo vence, la Administración ya no puede perseguir la recaudación de dichas deudas por encontrarse prescritas.

3.2. Interpretación restrictiva del artículo 24.3 de la LISD

La sentencia se aparta de la interpretación que el TS había venido postulando de la limitación que recogen los artículos 24.3 de la LISD y 47.3 del RISD. Estos preceptos estarían pensados en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes.

En la Sentencia de 28 de marzo de 2006 (rec. núm. 6806/2000 –NFJ022619–) se señaló que la existencia de un embargo sobre los bienes hereditarios no constituye una condición, término o fideicomiso en el sentido del artículo 24.3 de la LISD que traslade el devengo del

impuesto a un momento diferente al del fallecimiento del causante, y es que el embargo no supone una limitación respecto de su adquisición, sino una traba respecto a su posibilidad de disposición.

En estos casos, la adquisición se produce conforme a las normas civiles, sin limitación alguna, con aceptación expresa y con retroacción de los efectos al momento del fallecimiento del causante. Por tanto, el embargo de los bienes hereditarios no supone una traba respecto a la posibilidad de disposición, al igual que sucede en muchos otros casos en los que se hereda un determinado bien con una carga real, con un derecho real sobre cosa ajena o con cualquier otra limitación legal. Por la herencia se adquiere activo y pasivo, y por la aceptación de la misma el heredero responde de las obligaciones del causante y de las cargas hereditarias.

Es cierto que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario supone que el heredero no responde de las obligaciones del causante ni de las cargas hereditarias con sus propios bienes, sino únicamente con los bienes de la herencia. Pero el hecho de que la herencia pueda tener incluso un valor liquidativo negativo en absoluto supone que su aceptación o su adquisición esté suspendida por una limitación, limitación que de ningún modo se refiere al valor de los bienes hereditarios, sino al momento de adquisición de los mismos.

La Sentencia 265/2024, de 19 de febrero (rec. núm. 5126/2022 –NFJ092298–), ha determinado el momento en el que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante. En este caso, también ha rechazado la aplicación del apartado 3 del artículo 24 de la LISD, puesto que no puede aceptarse que la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante suponga una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia, conforme a los artículos 24.3 de la LISD y 47.3 del RISD, pues los referidos preceptos están pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, pero no es lo que ocurre en la adquisición de la condición de heredero forzoso derivada, *ex lege*, de la propia filiación.

En la sentencia recurrida se menciona que anteriormente se había dictado un acuerdo de liquidación provisional que partía de las disposiciones testamentarias del causante en las que el recurrente no constaba como hijo ni como heredero, sino tan solo como legatario. Fue el reconocimiento judicial como hijo del causante, por Sentencia en la que se determinó la filiación de 7 de abril de 2008, confirmada en apelación en Sentencia de 23 de noviembre de 2009, el que motivó el dictado de una nueva liquidación que se sitúa en el origen de esta litis. Frente a esta segunda liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada y fue recurrida y nuevamente desestimada por el TSJ de Canarias cuya resolución se recurre ahora en casación y que resolvió que

la reducción por parentesco aplicada es la que correspondía a los descendientes en la fecha de devengo, la del fallecimiento, sin que pueda aplicarse la bonificación del 99,9 % recogida en la disposición adicional decimonovena de la Ley 14/2007 de Canarias, toda vez que la entrada en vigor de la misma se produjo el 1 de enero de 2008, esto es, con posterioridad a la fecha de fallecimiento. La recurrente sostenía, en esencia, que la fecha de la adquisición de la herencia no es la del fallecimiento del causante, sino la de la firmeza de la sentencia de filiación. Considera que no puede nacer el derecho a la herencia como heredero forzoso antes de que se determine la filiación, y entiende que la situación se incardina en los supuestos del artículo 24.3 de la LISD en cuanto que el no haberse declarado la filiación al tiempo del fallecimiento es una limitación a la efectiva adquisición del derecho a la herencia.

A juicio del TS, la existencia de un procedimiento judicial de filiación tampoco supone una limitación de este tipo. Reiteradamente se ha expuesto que en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Conforme al artículo 112 del CC, la filiación, como hecho biológico, produce efectos independientemente del hecho jurídico, de forma que dicho precepto establece como norma general los efectos retroactivos de la determinación legal de filiación. La filiación produce sus efectos desde que tiene lugar, retrotrayendo sus efectos al momento del fallecimiento del causante, y ello pese a que la sentencia que declare la filiación sea posterior. Además, en este caso, como heredero forzoso o legitimario había aceptado la herencia mediante escritura de 18 de junio de 2014, por lo que la adquisición de la herencia se produjo, conforme a las normas civiles, sin limitación alguna, con aceptación expresa y con retroacción de los efectos al momento del fallecimiento del causante. Por tanto, el impuesto sobre sucesiones se devenga en la fecha del fallecimiento, y no en la fecha de la sentencia firme que declara la filiación no matrimonial.

No puede aceptarse que la adquisición de la condición de heredero forzoso con posterioridad al fallecimiento del causante suponga una limitación que posibilite la adquisición posterior del derecho a la herencia, conforme a los artículos 24.3 de la LISD y 47.3 del RISD, pues los referidos preceptos están pensando en pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes, pero no es lo que ocurre en el caso que se enjuicia, que se refiere a la adquisición de la condición de heredero forzoso derivada, *ex lege*, de la propia filiación. Así, el momento en el que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

Por tanto, la posición tradicional del Alto Tribunal ha sido muy restrictiva a la hora de extender el ámbito de aplicación del artículo 24.3 de la LISD, circunscrito a supuestos en los que se ha establecido una condición, término, fideicomiso o cualquier limitación por el propio causante.

3.3. Fideicomisos o condiciones suspensivas

Fuera ya de la jurisprudencia del TS, encontramos casos analizados por la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda. En la Consulta V0136/2023, de 3 de febrero (NFC085410), se plantea el supuesto de un causante que había designado un legado que consistía en el nombramiento del legatario como fiduciario de un inmueble, teniendo la facultad de disposición del inmueble por actos *inter vivos* en caso de necesidad. En caso de que el albacea consintiera, el importe de la venta debería ser ingresado en una cuenta separada de la que podrá disponer la fiduciaria en caso de necesidad. Al fallecimiento del fiduciario, si el inmueble no se había vendido o, en su caso, el dinero resultante, debía pasar a los fideicomisarios designados por el testador.

La tributación de los fideicomisarios por el legado, con independencia de la declaración que hayan tenido que hacer como herederos en el momento del fallecimiento del primer causante, queda suspendida al momento en el que fallezca el fiduciario; en ese momento, los bienes que reciban los fideicomisarios tributarán por el valor y los tipos de gravamen actuales y heredarán directamente del primer causante, el testador. Por otra parte, la fiduciaria tendría derecho a la devolución de la parte del impuesto correspondiente a la nuda propiedad de los bienes de los que no hubiera dispuesto. Como vemos, es un supuesto típico en el que el propio causante demora la adquisición de los fideicomisarios y, por tanto, el devengo de la herencia, que, no olvidemos, es la del causante originario y no la del fiduciario.

Otro ejemplo de demora del devengo de la herencia es el que resuelve la Consulta V4246/2016, de 4 de octubre (NFC062849). Aquí se establece un legado sometido a condición suspensiva, por lo que el impuesto no se devenga con el fallecimiento del causante, sino con la venta de las fincas legadas o, pasados los diez años, según los términos establecidos por el testador. Señala en este caso que, mientras que el fallecimiento del causante determina el comienzo del plazo de declaración o autoliquidación, el devengo del impuesto determina el nacimiento de la obligación tributaria principal. En otras palabras, la presentación de la declaración debe realizarse en general en el plazo de seis meses desde el fallecimiento de la causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que, en general, coincidirá con el fallecimiento de la causante, pero que queda diferido al momento en el que se cumpla la condición o desaparezca la limitación si la efectividad de la adquisición se halla suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, como es el caso del legado en cuestión. Una vez cumplida la condición suspensiva (en este caso, la venta de las fincas o pasados los diez años), los legatarios tendrán que realizar una declaración o autoliquidación complementaria para efectuar el pago correspondiente al legado.

Por último, sí queremos mencionar que, aunque el criterio del TS resulta sorprendente a la vista de sus anteriores pronunciamientos, la DGT ya había emitido la Consulta V0482/2023,

de 1 de marzo (NFC085354), señalando que, en estos casos, el impuesto sobre sucesiones y donaciones por los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devenga 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 relicito del primer causante, convirtiéndose en sujetos pasivos del impuesto.

Referencia bibliográfica

Martín Barahona, F. (27 de abril de 2021). Nuevo criterio adoptado por el TSJ de Castilla y León sobre el devengo de la herencia en la transmisión del ius delationis.

Fiscal Impuestos. CEF. <https://www.fiscal-impuestos.com/devengo-herencia-transmision-ius-delationis-cambio-criterio.htm>