



# Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia?

**Alberto Artamendi Gutiérrez**

*Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Barcelona*

**Miguel Pérez Campos**

*Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Valencia*

**Adriá Riba Lozano**

*Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Madrid*

Este trabajo ha obtenido un accésit del **Premio «Estudios Financieros» 2019** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio (rec. núm. 1358/2017) acoge en el ámbito tributario la teoría moderna relativa al derecho de transmisión que ya había adoptado el orden civil en la Sentencia 539/2013, de 11 de septiembre (rec. núm. 379/2011), y abandona la teoría clásica que venía sosteniendo hasta entonces. Este artículo analiza la evolución histórica de la controversia, las implicaciones que este cambio supone desde el punto de vista fiscal y las cuestiones controvertidas que la modificación genera.

**Palabras clave:** impuesto sobre sucesiones y donaciones; aceptación de herencia; derecho de transmisión.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 30-09-2019

**Cómo citar:** Artamendi Gutiérrez, A., Pérez Campos, M. y Riba Lozano, A. (2019). Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 5-32.



# Tax implications of the *ius transmissionis* after Supreme Court Decision 936/2018, of 5 June: What happens now when a person dies without having accepted his or her inheritance?

Alberto Artamendi Gutiérrez

Miguel Pérez Campos

Adriá Riba Lozano

## Abstract

Supreme Court Decision 936/2018, of 5 June (rec. no. 1358/2017) adopts the so-called «modern theory» concerning the nature of the transmission right for tax purposes, abandoning the «classic theory» which had predominated so far. This change had been anticipated by the same court in Decision 529/2013, of 11 September (rec. no. 379/2011), where it had already changed its criterion exclusively for civil law purposes. This article analyzes the historic evolution of this controversy, the tax implications of this change and the issues that it poses and that have not been solved yet.

**Keywords:** gift and inheritance tax; acceptance of inheritance; *ius transmissionis*.

**Citation:** Artamendi Gutiérrez, A., Pérez Campos, M. y Riba Lozano, A. (2019). Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿Qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 5-32.





## Sumario

- 1. Introducción
- 2. Interpretación jurisprudencial del precepto: evolución
- 3. Estado actual de la cuestión
- 4. Cuestiones controvertidas
  - 4.1. Inclusión del propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente
  - 4.2. Devengo del segundo hecho imponible
  - 4.3. Cuantificación de la base imponible
- 5. Conclusiones
- Bibliografía

## 1. Introducción

Este trabajo tiene como objeto analizar las implicaciones fiscales del artículo 1.006 del Código Civil recorriendo la evolución de la doctrina y la jurisprudencia que se ha ido generando sobre esta cuestión hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 936/2018, de 5 de junio (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 1358/2017 –NFJ070611–).

A modo de introducción, conviene recordar el tenor literal del citado artículo 1.006 del Código Civil:

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.

El precepto regula el conocido como *ius transmissionis* o derecho de transmisión, esto es, la transmisión hereditaria del derecho a aceptar o repudiar una herencia (*ius delationis*) cuando el llamado a aceptar o repudiar originariamente esta herencia fallece antes de que pueda aceptarla. La interpretación de este artículo ha sido ampliamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia desde el punto de vista del derecho civil, lo cual ha tenido un indudable impacto en el derecho tributario.

## 2. Interpretación jurisprudencial del precepto: evolución

Tal y como recuerda la STS 539/2013, de 11 de septiembre (Sala Primera de lo Civil, rec. núm. 397/2011 –NCJ058068–), han existido básicamente dos corrientes doctrinales respecto a la naturaleza de este derecho:

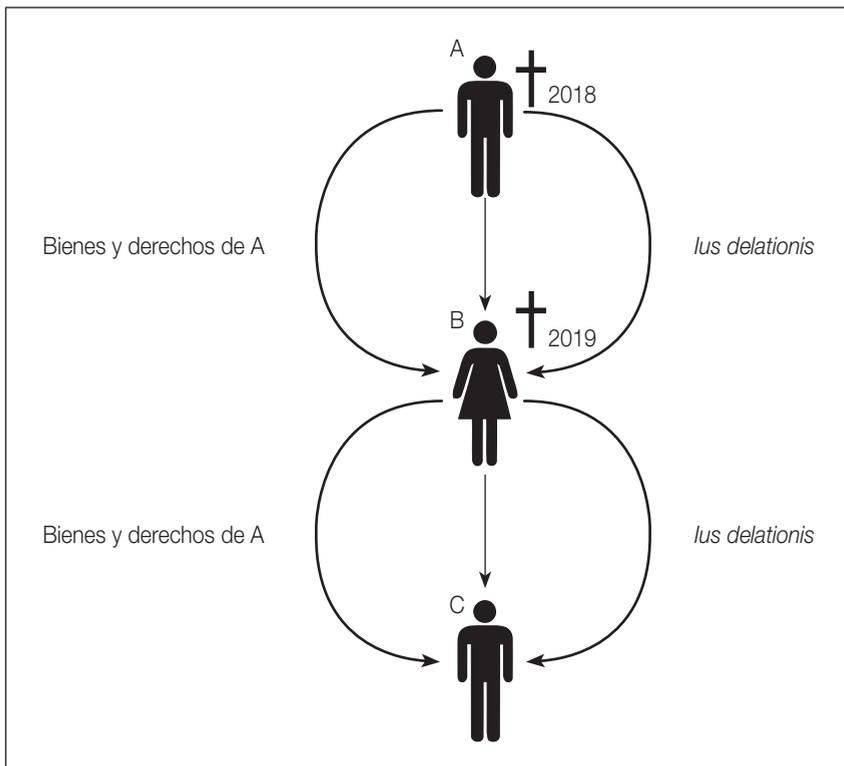
- **La denominada «teoría clásica» o «de la doble transmisión».** De acuerdo con esta interpretación doctrinal, en la sucesión por derecho de transmisión existen dos movimientos o pasos de los bienes, un primer movimiento desde el primer causante a la masa hereditaria del heredero transmitente, esto es, quien fallece sin poder ejercitar su *ius delationis*, y un segundo movimiento desde la masa hereditaria del citado heredero transmitente al heredero transmisario que acepta las dos herencias.

- **La denominada «teoría moderna», «de la adquisición directa» o «de la doble capacidad».** Según esta teoría, los bienes pasan directamente del primer causante al heredero transmisario cuando este ejercita positivamente el denominado *ius delationis*.

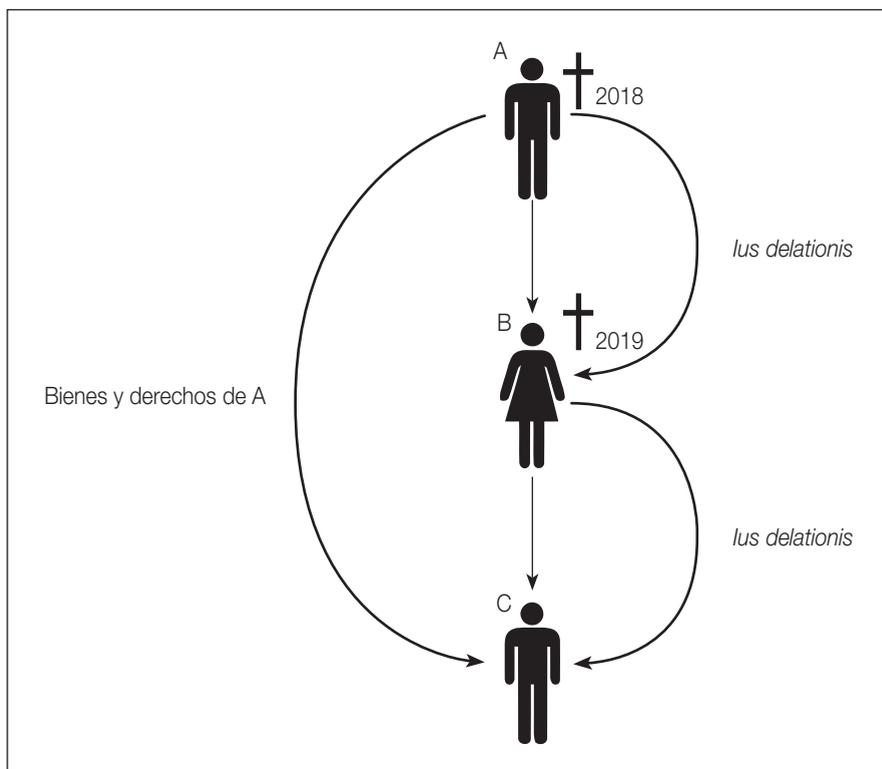
El siguiente ejemplo puede aclarar la cuestión controvertida:

El abuelo (A) fallece en 2018 dejando como única heredera a su hija (B), que a su vez tiene otro hijo (C), nieto de A, y que es el único heredero de B. Fallecido A, B adquiere *ope legis* el derecho a aceptar o rechazar la herencia de A. Si B fallece en 2019 antes de haber ejercido tal derecho, este pasa del patrimonio de B al de C, esto es, a su hijo (al ser su heredero), que es nieto del primer causante.

En la teoría clásica, cuando B fallecía y C aceptaba la herencia en su nombre, se entendía que los bienes habían sido adquiridos por B antes de morir (recordemos que la aceptación de la herencia retrotrae sus efectos a la fecha en la que murió el primer causante, A, tal y como establece el art. 989 del Código Civil) y, luego, desde B hasta C. Gráficamente se representaría de la siguiente forma:



En cambio, en la teoría moderna, una vez que C acepta la herencia de A en nombre de B, los bienes de A pasan directamente de A a C sin pasar por B:



La aplicación de una u otra teoría da lugar a implicaciones divergentes en el ámbito tributario, particularmente en cuanto a la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).

Hasta la STS 539/2013, ya mencionada, la teoría dominante, tanto en el ámbito civil como en el ámbito fiscal, había sido la teoría clásica, es decir, la consideración de que el *ius transmissionis* implicaba una doble transmisión. Consecuentemente, desde un punto de vista fiscal, se exigía igualmente una doble liquidación del ISD:

- Una primera liquidación por la transmisión del *ius delationis* del primer causante al heredero transmitente, en la que se declaraba como base imponible el valor de los bienes que conformaban la herencia de aquel primer causante (en la proporción en la que se participaba en tal herencia). En esta primera liquidación del ISD se podían aplicar las reducciones, coeficientes multiplicadores y

bonificaciones que correspondían con el grado de parentesco existente entre el primer causante y el heredero transmitente. Del pago de esta liquidación debían hacerse cargo los herederos transmisarios como sucesores del heredero transmitente fallecido.

- Una segunda liquidación del ISD por la transmisión de los bienes (tanto los propios del heredero transmitente como los adquiridos por herencia del primer causante) desde el heredero transmitente al heredero transmisario. En este caso se aplicaban, por supuesto, las reglas de liquidación que correspondían al parentesco entre el heredero transmitente y el heredero transmisario. Adicionalmente, en esta segunda liquidación se permitía deducir de la base imponible del ISD el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes en caso de que se tratase de una sucesión entre descendientes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley del ISD), dado que se habían producido jurídicamente dos transmisiones de los bienes.

La aplicación tributaria de la «doctrina clásica» se refleja, por ejemplo, en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de febrero de 2006 (Vocalía 5.ª, RG 1735/2005 –NFJ022926–):

Aplicado los razonamientos expuestos al caso concreto, se ha de concluir que es preciso, pues, practicar una primera liquidación a cargo de D.ª D, en la cual resulta evidente que la base imponible viene conformada por ese derecho que adquiere de su hermano y transmite a su vez a sus herederos y que como todo derecho es susceptible de valoración económica, que en este caso viene a coincidir con los bienes que conforman la herencia de aquel. En esta liquidación se aplica la reducción y el coeficiente multiplicador correspondiente a colaterales de segundo grado (grupo III), tal como ha hecho la Inspección, cuya liquidación debe confirmarse en ese extremo, sin perjuicio de que deban de hacerse cargo de ella D.ª A, D. B y D.ª C como herederos universales de la obligada tributaria.

La segunda transmisión es la causada por D.ª D a favor de sus hijos y nieta, lo que ha de dar lugar a otras tres liquidaciones con aplicación de las reducciones y coeficientes multiplicadores correspondientes a descendientes (Grupo I y II) y en las que se podrá tener en cuenta, a efectos de su deducción, la deuda de la causante correspondiente al impuesto sobre sucesiones por la herencia de su hermano.

En el mismo sentido se pronuncia la STS de 14 de diciembre de 2011 (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 2610/2008 –NFJ045856–):

En el caso presente no ha habido confusión entre el concepto de hecho imponible del art. 3.1 de LISD, y el de devengo, pues en virtud de la constante referencia que se ha estado haciendo al supuesto excepcional del art. 1.006 del CC,

la adquisición se produce por la ficción jurídica de la aceptación por los herederos del heredero, lo que implica que no se está refiriendo el hecho imponible a la muerte, sino a dicha aceptación, que supone la adquisición de la herencia del primer fallecido.

Desde un punto de vista económico, también se impone la existencia de la dualidad de liquidaciones. En efecto, en circunstancias normales de que doña Bárbara hubiera aceptado la herencia antes de su muerte, se habría liquidado el impuesto de sucesiones en la herencia de su hermano, cuyo caudal relicto se habría visto disminuido en su importe, por lo que al morir ella sería el montante resultante el que se transmitiría a sus hijos y nieta. No parece lógico que estos se beneficien en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afecta al principio de capacidad contributiva.

La interpretación tributaria expuesta se mantuvo incólume hasta la citada STS 539/2013, en la que la Sala de lo Civil del TS abandonó la «teoría clásica» de interpretación del artículo 1.006 del Código Civil y acogió la «teoría de la adquisición directa». En consecuencia, se abandonó la consideración de que el *ius transmissionis* implicaba una doble transmisión para acoger el razonamiento de que el ejercicio del *ius delationis* por parte del heredero transmisario implica la existencia de una única transmisión desde el primer causante al heredero transmisario. El propio TS, fijando doctrina jurisprudencial, lo expresa de la siguiente forma:

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 1.006 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; 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 (la cursiva es nuestra).*

Como puede observarse, el anterior pronunciamiento del TS supuso un giro copernicano en la interpretación del artículo 1.006 del Código Civil y tuvo una influencia muy relevante en las implicaciones fiscales. Si civilmente no podía entenderse que existiesen dos transmisiones, tampoco deberían exigirse dos liquidaciones del ISD por los bienes adquiridos del primer causante.

La extrapolación de la nueva interpretación civil al ámbito tributario no fue inmediata. En este sentido, las primeras consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) que acogen la nueva teoría se emiten el 13 de mayo de 2016 (V2063/2016 –NFC059595–) y el 2 de marzo de 2017 (V0537/2017 –NFC064306–). Esta última recoge con mayor claridad la nueva interpretación del artículo 1.006 del Código Civil:

Por la adquisición hereditaria del «ius delationis», el nuevo heredero adquiere el derecho 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 de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera.

Sin embargo, a pesar de que la STS del año 2013 era clara en cuanto a la nueva interpretación del precepto en cuestión, algunas comunidades autónomas se resistieron a liquidar el ISD de acuerdo con esta nueva interpretación. Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Andalucía, en su Circular 1/2015, de 17 de marzo de 2015, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, de unificación de criterios relativos a la aplicación de los tributos, aunque se hace eco de la mencionada STS, termina concluyendo que «dada la especialidad del derecho tributario en el asunto comentado», las oficinas gestoras de dicha comunidad autónoma debían continuar aplicando el criterio anterior. Por lo tanto, en Andalucía seguía aplicándose el criterio de la doble liquidación tributaria a pesar de la evolución doctrinal acontecida en el ámbito civil.

El último episodio de esta evolución interpretativa del artículo 1.006 del Código Civil se ha producido, al menos en el ámbito tributario, con la citada STS 936/2018, con la cual el Alto Tribunal acoge plenamente la doctrina de la Sala de lo Civil, como veremos seguidamente.

### 3. Estado actual de la cuestión

Como hemos anticipado, la STS 936/2018 supone un hito muy importante en relación con la situación actual del derecho de transmisión, ya que confirma la extrapolación al ámbito tributario de la tesis de la transmisión única efectuada por la STS 539/2013.

Así, en la primera de las sentencias citadas, tras analizar la doctrina del TEAC en la materia y la propia jurisprudencia de la Sala de lo Civil del mismo tribunal, se concluye 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» (la cursiva es nuestra).

Con esta sentencia queda claro, por tanto, que, también desde un punto de vista tributario, debe entenderse que el heredero transmisario recibe directamente el *ius delationis* del causante original y que podrá ejercerlo (aceptando expresa o tácitamente la herencia del causante original) siempre que, con carácter previo, haya aceptado igualmente la herencia del heredero transmitente. La previa aceptación de la herencia del causante transmitente es importante por cuanto, según aclara el TS en esta sentencia:

El presupuesto para poder ejercitar el derecho de transmisión o «*ius transmissionis*» es la aceptación por el transmisario de la herencia del transmitente. Una vez aceptada, podrá el transmisario optar por aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Lo que no es admisible según la doctrina y la jurisprudencia es que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante, pues el derecho a aceptar o repudiar la herencia de este está integrado en la herencia del transmitente, por lo que si repudia esta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho.

Una vez aceptada la herencia del heredero transmitente, se producen dos sucesiones diferenciadas que tendrán a su vez reflejo en el ámbito tributario. Así, por los bienes heredados del causante original y que no han sido objeto de aceptación o renuncia por el heredero transmitente no deben ya practicarse dos liquidaciones del ISD (al no existir dos transmisiones), sino que solo debe practicarse una única liquidación, pues desde el punto de vista civil existe una sola transmisión de estos bienes directamente del causante al heredero transmisario. Esta interpretación es la que, con carácter previo a la STS 936/2018, ya postularon las Consultas de la DGT V2063/2016, de 13 de mayo, y V0537/2017, de 2 de marzo, anteriormente citadas al amparo de la STS 539/2013. En consecuencia, desde un punto de vista tributario, en la actualidad deben efectuarse dos liquidaciones diferenciadas cuando nos encontramos ante un supuesto de aplicación del *ius transmissionis*, a saber:

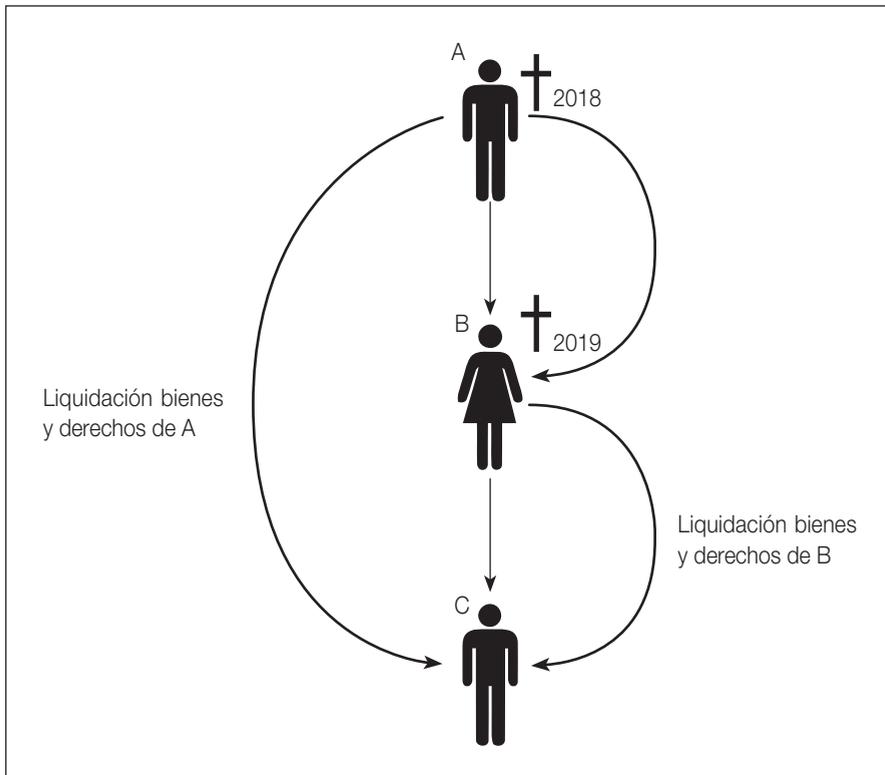
- Por un lado, el heredero transmisario, al recibir directamente los bienes del causante original, deberá liquidar el ISD correspondiente a dichos bienes. A esta liquidación le resultarán en todo caso de aplicación las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones que correspondan con el grado de parentesco existente entre causante original y heredero transmisario.

Asimismo, al recibir los bienes directamente del causante original, en ningún caso puede aplicarse en esta liquidación la deducción en la base imponible del ISD regulada en el artículo 20.3 de la Ley del ISD (deducción del importe satisfecho por el ISD en las transmisiones precedentes en caso de que se tratase de una sucesión entre descendientes) o las mejoras que sobre esta reducción han

aprobado las diferentes comunidades autónomas<sup>1</sup>, como sucedía cuando tributariamente resultaba de aplicación la teoría clásica.

- Por otro lado, el heredero transmisario deberá igualmente liquidar el ISD correspondiente a los bienes recibidos del causante transmitente. El caudal relicto del causante transmitente no incluirá los bienes que eran titularidad del causante original, al haberse transmitido directamente desde este al heredero transmisario (y con la duda que se expondrá seguidamente en relación con la inclusión del propio derecho de transmisión en esta herencia). En consecuencia, a esta segunda liquidación le resultarán igualmente de aplicación las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones que correspondan con el grado de parentesco existente entre el causante transmitente y el heredero transmisario.

Gráficamente, las liquidaciones que deben practicarse serían las siguientes:



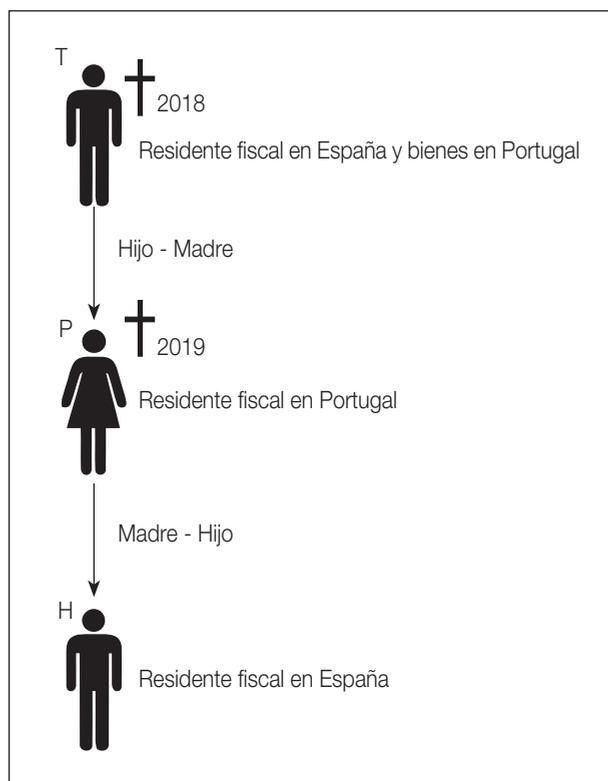
<sup>1</sup> Así, por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Cataluña permite deducir la mayor de las siguientes dos cuantías: un porcentaje del valor real de los bienes y derechos que se ven afectados por la transmisión sucesiva en función del tiempo transcurrido, o el importe de las cuotas del ISD satisfechas por estos bienes (cfr. art. 29 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del impuesto sobre sucesiones y donaciones).

Intuitivamente se puede pensar que la aplicación de la «teoría moderna» o «de la adquisición directa» en el ámbito tributario es en todo caso más beneficiosa para los contribuyentes, al gravar una única vez la transmisión de los bienes del causante original (transmisión directa del causante original al heredero transmisario). Hay que tener presente, sin embargo, que esto no tiene por qué ser así en todo caso.

Piénsese, por ejemplo, en el siguiente supuesto:

Persona física residente en España (T), que tiene todos sus bienes y derechos situados en Portugal. T fallece en 2018 dejando como heredero de todos sus bienes a su madre (P), que es residente fiscal en Portugal. Antes de que P acepte la herencia de T, P fallece en 2019 dejando todos sus bienes a su otro hijo (H, hermano de T) a título de heredero universal, dándose la situación de que es residente fiscal en España.

Gráficamente se representaría de la siguiente forma:



Pues bien, con la «teoría clásica» o «de la doble transmisión», los bienes de T serían adquiridos en primer lugar por P. Al estar estos bienes situados en Portugal, esta transmisión

no quedaría gravada en España por el ISD y tampoco en Portugal, porque en este último país las transmisiones *mortis causa* de hijos a padres estarían exentas de tributación de acuerdo con el artículo 6 del Código do Imposto do Selo, Lei n.º 150/99, de 11 de setembro. Posteriormente, P transmitiría los bienes a H, sujetándose la transmisión al ISD pero pudiendo beneficiarse H de las bonificaciones existentes en las transmisiones de padres a hijos (en muchos casos muy beneficiosas, como podría ser en la Comunidad de Madrid). Por el contrario, en el supuesto de aplicación de la «teoría moderna» o «de la adquisición directa», H adquiriría los bienes directamente de T, sin que pudiera, en consecuencia, beneficiarse de las bonificaciones establecidas por las comunidades autónomas para las transmisiones lucrativas *mortis causa* de padres a hijos. El resultado de la aplicación de la «teoría clásica» o «de la doble transmisión» en este caso sería que la transmisión de los bienes de T a H debería soportar un mayor importe de ISD respecto del que habría resultado en el caso de haber aplicado la «teoría clásica» o «de la doble transmisión».

Sea como fuere, lo cierto es que esta interpretación de la adquisición única ha sido ya expresamente aceptada por varias comunidades autónomas. La primera autonomía en actuar fue Andalucía, que, en virtud de la Circular 1/2017 de la Agencia Tributaria de Andalucía, pese a haber dado previamente instrucciones expresas de no aplicación al ámbito tributario de la tesis de la única transmisión sostenida a efectos civiles en la STS 539/2013, acogió el criterio administrativo de la Consulta de la DGT V0537/2017, de 2 de marzo. En esta circular, la Agencia Tributaria de Andalucía alcanza la siguiente conclusión:

En el caso de que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia, el fallecido todavía no era heredero del causante (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia («*ius delationis*»), derecho que es transmisible a sus herederos («*ius transmissionis*»).

Por la adquisición hereditaria del «*ius delationis*», el nuevo heredero adquiere el derecho 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 de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante*, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho a aceptar o repudiar la primera (la cursiva es nuestra).

Posteriormente, fue la Generalitat de Catalunya la que analizó, en la Resolució 2/2018 sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, el tratamiento del derecho de transmisión en el ISD al amparo de las SSTS 936/2018 y 539/2013 y de las Consultas de la DGT V2063/2016, de 13 de mayo, y V0537/2017, de 2 de marzo, anteriormente citadas. En esta resolución, la Direcció General de Tributs i Joc del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya cambia su

interpretación histórica del tratamiento en el ISD de este derecho al entender que la teoría moderna del derecho de transmisión debía tener plena eficacia en el derecho tributario, y todo ello por cuanto, pese a existir una normativa civil catalana que regula el derecho de transmisión (art. 461-13 de la Llei 10/2008, de 10 de juliol, del llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions - Libro Cuarto del Código Civil de Cataluña, relativo a las sucesiones, aprobado por la Ley 10/2008, de 10 de julio), el cambio interpretativo efectuado por el Alto Tribunal en la STS 539/2013 en relación con el artículo 1.006 del Código Civil es plenamente aplicable al derecho catalán.

En la Resolució 2/2018, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, la Generalitat de Catalunya establece específicamente que no resulta de aplicación la reducción por sobreimposición decenal cuando el heredero transmisor adquiere los bienes del causante original, al no estar estos bienes incluidos en la herencia del causante transmitente (bajo la teoría moderna del derecho de transmisión, estos bienes se transmiten directamente del causante original al heredero transmisor). Asimismo, y en relación con el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar la herencia del causante original por parte del heredero transmisor, la Generalitat de Catalunya entiende, en una interpretación que, como veremos más adelante, no deja de ser controvertida, que este plazo no se inicia hasta que se transmite al heredero transmisor el derecho a aceptar o repudiar la herencia del causante original, esto es, cuando fallece el causante transmitente, al amparo del artículo 24.3 de la Ley del ISD, que establece 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».

Como conclusión de todo lo expuesto, podemos afirmar que con la STS 936/2018 es pacífica la aplicación de la teoría moderna del derecho de transmisión en el ámbito tributario, si bien, como se analizará seguidamente, esta (no tan) nueva tesis plantea algunos interrogantes sobre los que probablemente deberá pronunciarse el TS en el futuro.

## 4. Cuestiones controvertidas

Una vez expuesto el nuevo régimen relativo al derecho de transmisión cuando el heredero fallece sin haber aceptado la herencia, planteamos a continuación tres cuestiones controvertidas que las sentencias del TS del orden civil y contencioso-administrativo no abordan: la primera es la procedencia de incluir o no el propio derecho de transmisión en la herencia del transmisor y su valoración a los efectos del ISD, la segunda es el momento en el que debe entenderse devengado el hecho imponible derivado de la transmisión entre el primer causante y el heredero transmisor y la tercera (muy unida a la anterior) es la cuantificación de los bienes y derechos del primer causante en la base imponible al liquidar el impuesto el heredero transmisor.

## 4.1. Inclusión del propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente

Plantearse la procedencia de incluir el propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente puede *a priori* parecer una cuestión absurda, pero si analizamos la nueva configuración del derecho de transmisión según la doctrina del TS y la Ley del ISD, se plantea enseguida la duda. El hecho imponible del ISD en el caso de transmisiones *mortis causa* es (art. 3 de la Ley del ISD) «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio». No cabe duda de que el heredero transmisario adquiere del transmitente a título sucesorio una serie de bienes y derechos, entre los que se incluye el derecho de transmisión, cuyo ejercicio le permite acceder a la herencia del primer causante.

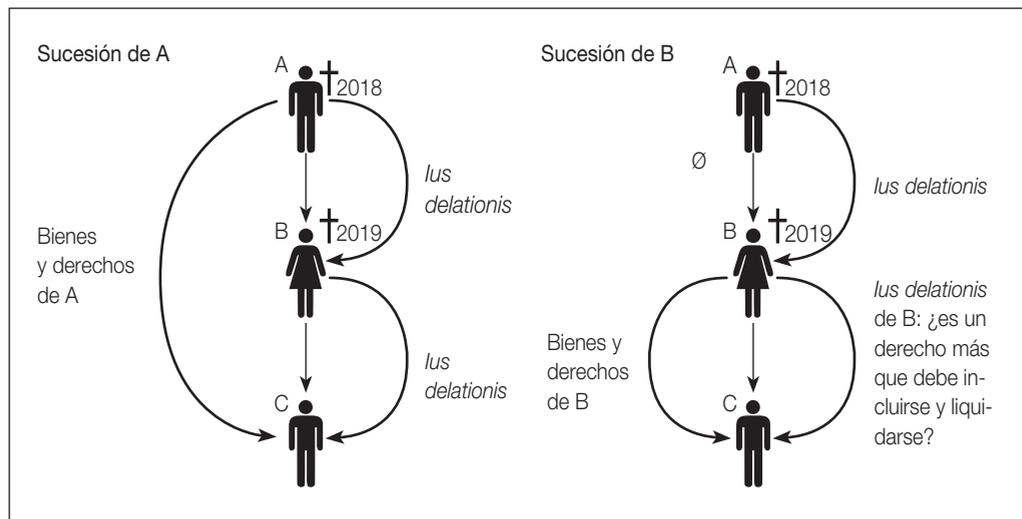
A diferencia del derecho a aceptar o rechazar la herencia, que en una transmisión *mortis causa* ordinaria –en la que el llamado a la herencia no muere antes de aceptar o rechazar– se genera *ope legis* (adquisición originaria) en sede del heredero, en este caso este mismo derecho nace en sede del heredero transmitente y se transmite del patrimonio de este al del heredero transmisario. El TS lo expresa de la siguiente forma en las mencionadas sentencias del orden civil y contencioso-administrativo:

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 (la cursiva es nuestra).

Por tanto, parece que el derecho a aceptar o rechazar la herencia sí se transmite entre el transmisario y el heredero transmitente. En cambio, el resto de los bienes y derechos del primer causante transitan directamente del primer causante al heredero transmisario una vez aceptada la herencia. Para entender adecuadamente este punto y sus consecuencias, resulta conveniente retomar el ejemplo que se planteaba al comienzo de este artículo para ilustrar las dos teorías existentes:

A (abuelo) fallece dejando una hija (B), que, a su vez, tiene otro hijo (C), nieto de A. Fallecido A, B adquiere *ope legis* el derecho a aceptar o rechazar la herencia de A. Si B fallece antes de haber ejercido tal derecho, este derecho pasa del patrimonio de B al de C. No

obstante, una vez que C acepta la herencia de A, los bienes de A pasan directamente de A a C sin pasar por B. Sin embargo, parecería que en la herencia de B se integran, por un lado, los bienes y derechos de los que B era titular y, por otro, el propio derecho a aceptar o rechazar la herencia:



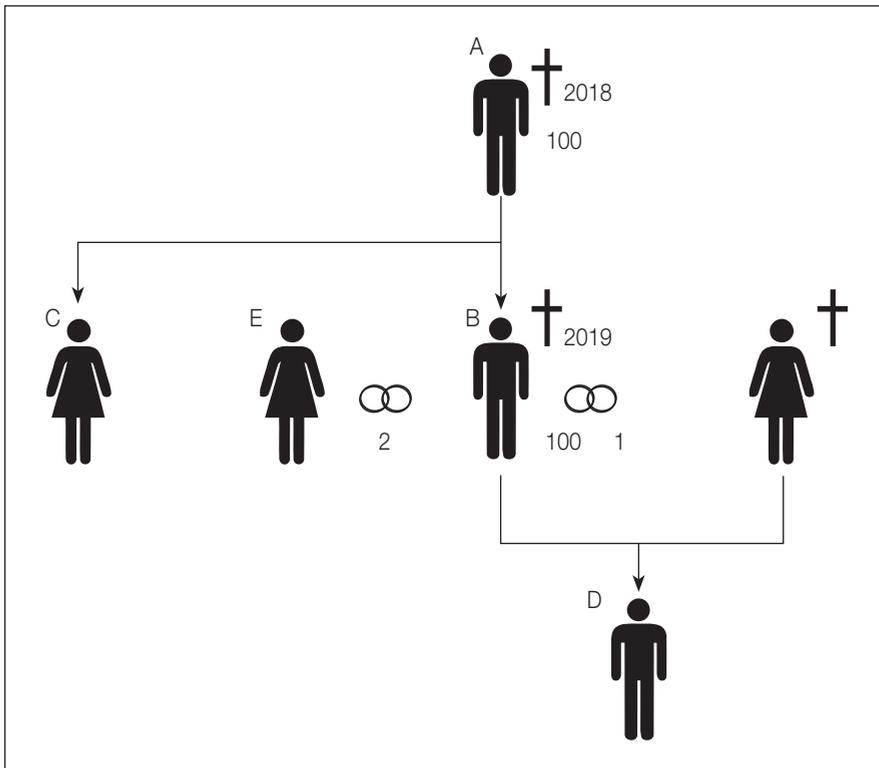
Podría argumentarse que este derecho que se integra en la herencia de B no tiene contenido económico como tal, pero esta afirmación no podría sostenerse. De hecho, la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) ha aclarado reiteradamente al amparo de la nueva concepción del derecho de transmisión que sí lo tiene (véanse, por ejemplo, las Resoluciones de 22 de enero –NCR008904–, 12 de marzo –NCR008970– y 25 de abril de 2018 –NCR009022–). En todas ellas, la DGRN concluye –acertadamente, en nuestra opinión– que este derecho de transmisión que se integra en la herencia del heredero transmitente tiene valor económico y que debe computarse a efectos de cuantificar la legítima de los interesados en la sucesión. Así, la última de estas resoluciones señala expresamente lo siguiente:

Este Centro Directivo estima que la obligada protección de los herederos forzosos exige entender que, a efectos de determinar el importe de la legítima, el «ius delationis» también se computa, porque en sí es susceptible de valoración económica por lo mismo que es susceptible de venta (art. 1.000.1.º del Código Civil).

La solución es acertada, pues la respuesta contraria daría lugar a picaresca. Piénsese en el siguiente ejemplo:

A fallece en 2018, dejando como herederos a partes iguales a un hijo (B) y a una hija (C). B tuvo a su vez un hijo (D) en un primer matrimonio, estando casado en segundas nupcias con E. Asísumase que el valor del patrimonio de A es de 100 y B fallece en 2019 antes de aceptar la herencia de A, dejando a su vez un patrimonio de 100. Asísumase igualmente que la relación entre D y E no es buena.

La situación gráficamente sería como sigue:



¿Cuál es el valor de la legítima que a E corresponde en la herencia de B? ¿El usufructo del tercio de mejora calculado sobre los 100 que existían en el patrimonio de B cuando este falleció, o el usufructo de este mismo tercio calculado sobre 150 –los 100 que había en el patrimonio de B cuando falleció más 50 equivalentes a la parte de la herencia de A que le correspondía–? Lógicamente, la respuesta tiene que ser que se calcula sobre 150, porque no se puede hacer depender la cuantía de las legítimas de que el heredero transmisario haya llegado a aceptar o a rechazar su herencia; la protección del interés que las legítimas representan así lo exige. Esta respuesta no puede modificarse en función de que el heredero transmisario acepte o rechace la herencia. De lo contrario, podría darse lugar a picarescas.

Por ejemplo, en nuestro caso, D podría rechazar la herencia de A para reducir la legítima de su madrastra, E, sabiendo que al rechazar la herencia los bienes acrecen a su tía (C), con la que sí existe buena relación. Además, si C no tiene descendientes, D podría acabar siendo llamado a la herencia de C, con lo que recibiría los bienes a los que originalmente renunció y sin que estos quedaran gravados por la legítima de E.

Evidentemente, esta solución no puede ser aceptada y precisamente la doctrina de la DGRN permite descartarla. El valor de la legítima debe computarse sobre 150 en todo caso, con independencia de que D acepte o rechace la herencia de A. Esto no quiere decir que D tenga necesariamente que aceptar la herencia de A para no agredir los derechos de su madrastra, E. Lo que quiere decir es que D tiene que recibir el usufructo de 50 (33% de 150), con independencia de que en la herencia de B haya 100 o 150 (según se acepte o rechace la herencia de A). Por supuesto, si en la herencia de B eventualmente no hay bienes para satisfacer la legítima de E, esta puede en último término llegar a ejercitar la acción pauliana especial prevista en el artículo 1.001 del Código Civil para resarcirse:

Si el heredero repudia la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, podrán estos pedir al juez que los autorice para aceptarla en nombre de aquel. La aceptación solo aprovechará a los acreedores en cuanto baste a cubrir el importe de sus créditos. El exceso, si lo hubiere, no pertenecerá en ningún caso al renunciante, sino que se adjudicará a las personas a quienes corresponda según las reglas establecidas en este Código.

Podría plantearse si en el ámbito fiscal este criterio de la DGRN debe llevar a sostener que el derecho de transmisión es un derecho más que se integra en el caudal relicto del heredero transmitente y que, al tener contenido económico, tal y como indica expresamente la DGRN en su Resolución de 25 de abril de 2018 –a saber, «el “ius delationis” también se computa, porque en sí es susceptible de valoración económica por lo mismo que es susceptible de venta (art. 1.000.1.º del Código Civil)»–, al liquidar la herencia del heredero transmitente habría que incorporar a la base imponible el valor de los bienes del causante original en forma de derecho de transmisión. Esto nos llevaría, en cuanto a la liquidación de la herencia del heredero transmitente, a una situación de doble imposición: en la herencia del heredero transmitente se integraría el valor del derecho a aceptar los bienes y derechos del causante original, y en la herencia del causante original, esos bienes y derechos, que pasarían directamente del causante original al heredero transmisario.

La situación sería peor que la que se derivaba de la interpretación clásica, en el sentido de que ahora los derechos no han sido objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor de descendientes, de modo que resultaría muy dudosa la aplicación de la reducción por sobreimposición decenal, que hasta ahora era pacífica. Como mucho, se podría argumentar que ha habido una subrogación: el derecho de transmisión se habría convertido en los bienes. Sin embargo, lo cierto es que ni los bienes ni el derecho de transmisión han sido objeto de dos transmisiones en favor de descendientes, sino que, por un lado, los

bienes han pasado del causante original al heredero transmisario y, por otro, el derecho de transmisión ha nacido en el heredero transmitente y ha pasado al heredero transmisario.

Ni las consultas de la DGT ni las resoluciones emitidas por las Administraciones autonómicas abordan expresamente esta cuestión, y los criterios que recogen no resultan, a nuestro juicio, del todo esclarecedores.

Así, por ejemplo, la Resolució 2/2018 de la Generalitat de Catalunya, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions, anteriormente citada, afirma al hilo de la discusión sobre la aplicación de la reducción por sobreimposición decenal (conclusión primera) lo siguiente: «dado que en la herencia del segundo causante (el heredero transmitente) no se incluyen los bienes de la primera herencia»<sup>2</sup>. Aunque podría argumentarse que, con esta declaración, la Generalitat está afirmando que el derecho de transmisión no se incluye en la herencia del heredero transmitente, en realidad lo que la Generalitat excluye es la inclusión de los bienes de la primera herencia, lo cual es una cuestión pacífica. No se hace, sin embargo, ninguna mención al propio derecho de transmisión. De hecho, en la conclusión segunda de la misma resolución, la Generalitat también reconoce implícitamente que el derecho de transmisión efectivamente se transmite desde el heredero transmitente al heredero transmisario: «hasta que no se produce la muerte del segundo causante, no se transmite a su heredero el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante»<sup>3</sup>. Por lo tanto, esta resolución parece abonar más la tesis de que el derecho de transmisión debería incluirse en la segunda liquidación, dando lugar al abono del impuesto correspondiente, que la contraria, pero sin resultar clara en su contenido.

En sentido similar, la Circular 1/2017, de 13 de octubre, de la Dirección de la Agencia Tributaria de Andalucía, de Unificación de Criterios Relativos a la Aplicación de los Tributos, también reconoce en varias ocasiones que el derecho de transmisión se transmite desde el heredero transmitente al heredero transmisario:

[...] permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia («ius delationis»), derecho que es transmisible a sus herederos («ius transmissionis»), tal como dispone el artículo 1.006 del Código Civil [...]. 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 [...]. Por la adquisición hereditaria del «ius delationis», el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante.

<sup>2</sup> Textualmente, «atès que en l'herència del segon causant no s'inclouen els béns de la primera herència...».

<sup>3</sup> Textualmente, «fins que no es produeix la mort del segon causant, no es transmet al seu hereu el dret a acceptar o repudiar l'herència del primer causant...».

Por su parte, las consultas vinculantes de la DGT se expresan en términos más genéricos, de tal forma que no es posible extraer ninguna guía expresa sobre esta cuestión.

Parecería, por tanto, que la Ley del ISD no está adaptada a la nueva doctrina del TS, sino que está configurada pensando en un sistema en el que resulta aplicable la doctrina tradicional, y que esta distorsión provoca la paradoja de tener que incluir el propio derecho de transmisión. Sin embargo, en nuestra opinión, esta falta de adaptación no es tal y la doctrina que se ha desarrollado previamente no resultaría correcta.

A nuestro juicio, aunque a efectos civiles el *ius transmissionis* deba tenerse en cuenta en la herencia del heredero transmitente para determinar los derechos de sus legitimarios, no debe integrarse en la base imponible del heredero transmisario. A estos efectos, entendemos que la situación de quien ha adquirido el derecho de transmisión debe asimilarse a la de quien ha adquirido y todavía no ha ejercitado el derecho a aceptar o rechazar la herencia, como sucede en una sucesión *mortis causa* ordinaria en la que el llamado a la herencia no premuere. En esta situación, resulta pacífico que todavía no se ha concretado la condición del sujeto pasivo: cuando un abuelo fallece y los hijos no han aceptado o rechazado la herencia, los hijos no son todavía sujetos pasivos del impuesto ni pesa sobre ellos ninguna obligación tributaria formal o material en tanto que no acepten la herencia (con independencia de que el devengo ya se haya producido y los efectos de la eventual aceptación se retrotraigan a la fecha del fallecimiento). Si alguno de estos hijos fallece y los nietos adquieren el derecho de transmisión, su situación debería ser la misma a todos los efectos. En consecuencia, debería aceptarse que la mera adquisición de este derecho no genera la obligación de contribuir por el ISD.

Esto es, aunque el derecho de transmisión supone una adquisición *mortis causa* de un derecho que además se puede valorar económicamente (lo que en una interpretación literal del art. 3 de la Ley del ISD podría llevar a considerar que se ha producido el hecho imponible), lo mismo podría decirse de quien ha adquirido el derecho a aceptar o rechazar la herencia sin premorir: también este ha adquirido un derecho con un contenido económico y, sin embargo, en este caso no se plantea que el heredero transmitente deba tributar. Es cierto que esta última adquisición es originaria, pues este derecho no se adquiere de un tercero, a diferencia del derecho de transmisión, que se adquiere del heredero transmitente. No obstante, la redacción del hecho imponible en la Ley del ISD no excluye las adquisiciones originarias dado que habla de «adquisiciones» sin mayor precisión. Donde la ley no distingue, no debería distinguir el intérprete del derecho y, por tanto, esta diferencia no permitiría justificar un trato diferente entre estas dos situaciones (la de quien tiene el derecho a aceptar o rechazar la herencia y la de quien tiene el derecho de transmisión).

Puede entenderse, por tanto, que existe una no sujeción implícita del derecho a aceptar o rechazar la herencia. De esta forma, se evita incurrir en una incoherencia y en una doble imposición difícil de justificar desde el punto de vista del principio de capacidad

económica. A pesar de tratarse de un derecho adquirido *mortis causa* que podría valorarse económicamente, este derecho es transitorio y es sustituido finalmente por los bienes y derechos que componen la herencia, que son los que se pretenden gravar (sea en el heredero original o en quien adquiere finalmente los bienes en caso de renuncia pura y simple). Siendo esto así, esta no sujeción implícita debe extenderse también al derecho de transmisión, que es el mismo derecho a aceptar o rechazar la herencia transmitido a los herederos de quien ha premuerto sin ejercitarlo, pues la naturaleza de este derecho no se ha modificado. Sin embargo, resultaría deseable que esta cuestión fuera aclarada expresamente –preferiblemente en la propia norma– para que la cuestión fuera zanjada definitivamente y la nueva doctrina sobre el derecho de transmisión no suscitara dudas interpretativas.

## 4.2. Devengo del segundo hecho imponible

Otra cuestión no resuelta es la de cuándo se debe entender devengado el segundo hecho imponible, pregunta para la que caben *a priori* dos respuestas: a la muerte del primer causante o a la muerte del segundo (heredero transmitente). Volviendo al ejemplo que nos ha acompañado a lo largo de este trabajo, cabría plantearse si el devengo del segundo hecho imponible se produce a la muerte de A (2018) o de B (2019).

La cuestión no es en absoluto baladí, porque el devengo determina el momento temporal en el que se deben determinar: a) la ley aplicable (imagínese que en el momento de fallecer A existe una bonificación que ha sido derogada cuando B fallece), b) los tipos de gravamen, c) el valor de los bienes y derechos que componen el caudal relicto para cuantificar la base imponible, d) el plazo para liquidar el tributo (con carácter general, seis meses desde el devengo, tal y como prevé el artículo 67.1 a) de la Ley del ISD) y e) el inicio del cómputo de la prescripción. Esto provoca que las consecuencias tributarias del fallecimiento de A y de B puedan variar significativamente en función de que se tome una fecha u otra como fecha de devengo.

Como es sabido, el artículo 47 de la Ley del ISD señala que, en las adquisiciones por causa de muerte, el ISD se devenga con carácter general cuando fallece el causante. No obstante, en los casos en los que la efectividad de la adquisición está condicionada por cualquier causa, el devengo se difiere hasta que esta condición desaparece (art. 24.3 de la Ley del ISD).

Tras leer este precepto podría plantearse como primera hipótesis que el devengo se produce con la muerte del primer causante (A, en el ejemplo), con independencia de cuándo fallezca B. Esta interpretación parece, en principio, la más sencilla y parece casar bien con el hecho de que, en la actualidad y en aplicación de la «teoría moderna» o «de la adquisición directa», los bienes transitan desde el primer causante (A) hasta C directamente,

sin pasar por B. En efecto, si los bienes transitan desde A hasta C, es lógico concluir que la muerte de A es la que debe ser tomada como fecha de devengo para configurar la obligación tributaria.

Esta hipótesis no está exenta, sin embargo, de inconvenientes. Si la muerte del primer causante (A) marca la fecha de devengo, entonces los plazos de presentación también empiezan a correr desde la muerte de A. En un caso en el que el heredero transmitente (B) falleciera sin haber aceptado la herencia –por ejemplo, por desconocimiento de su existencia–, pero cuando ya hubiera transcurrido el plazo de seis meses para la liquidación del impuesto en periodo voluntario, el heredero transmisario (C) se encontraría automáticamente fuera de plazo para declarar la herencia del primer causante, A. En consecuencia, tendría que hacer frente a los recargos e intereses de demora correspondientes que, en principio, no han sido provocados por su actuación. De la misma forma, si el plazo de prescripción de cuatro años ha transcurrido antes de la muerte de B, C podría aceptar la herencia sin abonar impuesto alguno, porque este se encontraría prescrito. Es más, si transcurrido el plazo de prescripción rechazara la herencia, este rechazo tendría la consideración de una donación (art. 28.3 de la Ley del ISD).

Ciertamente, estos inconvenientes no son ajenos a la mecánica habitual del impuesto. En efecto, estos problemas también están presentes en una herencia ordinaria en la que solo intervienen el causante y un heredero que no fallece. Así, si este heredero tarda más de seis meses en aceptar la herencia del causante desde su muerte –cuestión perfectamente posible desde el punto de vista civil, y a salvo las posibilidades de extender el plazo de liquidación que prevé la Ley del ISD y su normativa de desarrollo–, es cuestión pacífica que este heredero debería abonar también los correspondientes recargos e intereses de demora. También es pacífico que el hecho imponible prescribe transcurrido el periodo de cuatro años previsto desde el fin del plazo para su abono. Finalmente, si este heredero rechaza la herencia transcurrido el plazo de prescripción, este acto también se calificaría como una donación en virtud del artículo 28.3 de la Ley del ISD.

Sin embargo, en nuestra opinión, existe una diferencia fundamental entre el supuesto de un heredero ordinario y el de un heredero transmisario. En el primer caso, los efectos que se han descrito antes dependen exclusivamente de la voluntad del propio heredero ordinario (a salvo de supuestos de ignorancia del fallecimiento o de la condición de llamado a la herencia). En cambio, en el segundo caso, el heredero transmisario no tiene control sobre estos efectos hasta que fallece el heredero transmitente. Hasta este momento ni siquiera sabe si finalmente será llamado a la herencia del primer causante o si el heredero transmitente aceptará la herencia antes de fallecer. Tampoco tiene garantías de ser llamado a la herencia del heredero transmitente; de hecho, lo único que tiene es una mera expectativa más bien difusa de heredar en su caso.

Esta circunstancia evidencia que el derecho del heredero transmisario está sujeto a una condición, que es el fallecimiento del heredero transmitente antes de que este último

acepte la herencia: mientras el heredero transmitente no fallece, el heredero transmisor no adquiere ningún derecho; si el heredero transmitente acepta la herencia del primer causante antes de fallecer, entonces lo que el heredero transmisor adquiere son bienes y derechos que ya habían pasado al patrimonio del heredero transmitente, como en una herencia ordinaria. En consecuencia, el heredero transmisor no se plantearía ninguno de estos problemas (en todo caso, es el heredero transmitente quien los padece). Solamente si el heredero transmitente fallece sin haber aceptado la herencia, el ordenamiento jurídico concede al heredero transmisor un poder de configuración jurídica especial, el derecho de transmisión.

En consecuencia, entendemos que es más correcto considerar que la segunda transmisión está sujeta a una condición y que, por tanto, el devengo no se produce hasta que la condición desaparece (art. 24.3 de la Ley del ISD). Por ello, el devengo debe diferirse hasta el fallecimiento del segundo causante. Precisamente, la ya mencionada Resolució 2/2018 de la Generalitat de Catalunya, refrenda lacónicamente esta tesis cuando afirma que:

La prescripción del derecho a liquidar el impuesto por la adquisición de la primera herencia no se inicia hasta que acontece la muerte del segundo causante, de conformidad con el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>4</sup>.

En otras palabras, de acuerdo con el criterio de la Generalitat, la prescripción debe computarse desde la muerte del segundo causante, lo cual es tanto como decir que este es el devengo, por la remisión que se hace al artículo 24.3 de la Ley del ISD.

La consecuencia más interesante de esta conclusión es el rejuvenecimiento del hecho imponible: en un primer momento, existía un hecho imponible producido como consecuencia de la muerte del primer causante (A), en la que el heredero transmitente (B) estaba llamado como heredero. Cuando B aceptara, los efectos de su aceptación se retrotraerían al momento del fallecimiento de A y esta fecha se tomaría como devengo. Sin embargo, al fallecer B sin aceptar, el devengo se retrasa hasta la muerte de B. En consecuencia, la Administración podría recuperar el derecho a comprobar una herencia que ya se encontrara prescrita por el retraso del heredero en aceptar la herencia.

También es destacable el distinto régimen jurídico que puede resultar aplicable a una misma herencia en función de si el heredero transmitente acepta la herencia antes o después de fallecer:

---

<sup>4</sup> Textualmente, «la prescripció del dret a liquidar l'impost per l'adquisició de la primera herència no s'inicia fins que ocorre la mort del segon causant, de conformitat amb l'article 24.3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions».

- Si lo hace antes, la valoración de los bienes, los tipos de gravamen y la norma aplicable son los vigentes cuando fallece el primer causante. Además, en caso de que el plazo de liquidación en periodo voluntario hubiera concluido, deberían abonarse intereses y recargos. De la misma forma, cabe la posibilidad de que el hecho imponible ya se encuentre prescrito.
- Si lo hace después, debe aplicarse la norma que está vigente cuando fallece el heredero transmitente. También debe atenderse a la composición y a la valoración que los bienes y derechos del primer causante en este momento. Además, el cómputo de la prescripción se reiniciaría y el heredero transmisario dispondría del plazo completo de seis meses desde el fallecimiento del heredero transmitente para la liquidación del impuesto.

### 4.3. Cuantificación de la base imponible

Una tercera cuestión que merece la pena destacar es el tratamiento que debe darse a los bienes que formaban parte del caudal relicto del primer causante (A) cuando este falleció, pero que han desaparecido de este caudal cuando fallece el heredero transmitente (B). Por ejemplo, podría pensarse en una carga de la herencia yacente, como podrían ser los pagos periódicos de los suministros de una vivienda que fuera propiedad del causante. También puede plantearse la situación inversa, bienes que no formaban parte del caudal relicto en el momento en el que A falleció, pero que se han incorporado a este cuando fallece B (por ejemplo, los intereses de un depósito bancario).

Si bien se trata de una cuestión difícil de resolver, creemos que lo razonable es atender a la composición del caudal relicto en el momento del devengo, excluyendo los bienes que hubieran desaparecido e incluyendo los que se hubieran incorporado hasta ese momento, lo que enlazaría esta problemática con la de la fijación del momento del devengo.

Esta interpretación es coherente con el hecho de que la valoración de los bienes existentes y la norma aplicable deben determinarse por referencia al momento del fallecimiento del segundo causante; la variación en el valor de los bienes debería recibir un tratamiento análogo al de la variación en la composición de los bienes. De esta forma, también se evita el problema de cómo valorar en el momento de fallecer el segundo causante bienes que desaparecieron previamente. Asimismo, con esta interpretación no se plantea la incógnita de qué tratamiento tributario debería otorgarse a los rendimientos generados entre la muerte del primero y del segundo causante (que, de otra forma, deberían ser declarados en el impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– con carácter retroactivo e incurriendo en recargos e intereses de demora por presentación fuera de plazo).

La Consulta de la DGT V1664/2011, de 27 de junio (NFC041887), referida a una donación sometida a condición suspensiva por el plazo de diez años, podría argüirse para refrendar

esta tesis. En ella el contribuyente se pregunta qué pasaría si el impuesto sobre donaciones desaparece antes de que se cumpla la condición suspensiva. La DGT contesta que «En la hipótesis que plantea el escrito de que el impuesto haya desaparecido en ese momento, parece innecesario señalar que no procederá liquidación alguna por el mismo».

No obstante, a pesar de la contundencia de la respuesta de la DGT, no podemos dejar de indicar que, en el ámbito de las sucesiones con derecho de transmisión, la solución sí plantea ciertas dudas interpretativas que merece la pena desarrollar y aclarar:

- Por un lado, desde un punto de vista jurídico, los efectos de la aceptación de herencia se retrotraen civilmente a la fecha del fallecimiento del primer causante (A), tal y como establece el artículo 989 del Código Civil y disposiciones concomitantes de los derechos civiles forales y especiales de nuestro ordenamiento jurídico. Esta retroacción no se produce en el caso de una donación.

Para sortear este obstáculo habría que entender que el hecho de que los efectos de la aceptación se retrotraigan a la fecha de fallecimiento del primer causante (A) no supone una adquisición retroactiva de aquello que ya no forma parte de la herencia de A, sino que se entiende *ope legis* que los bienes del caudal relicto de A son del heredero desde que A falleció.

- En el ámbito fiscal, además, ya se ha señalado que el devengo se produce como norma general con el fallecimiento del causante, con independencia de que se haya aceptado o no todavía. Por esta razón, en coherencia con el tratamiento civil, en una herencia ordinaria los bienes y derechos que se incorporan o desaparecen del caudal relicto desde que fallece el causante hasta que el heredero acepta no se liquidan por el ISD, sino que tendrán en su caso las implicaciones fiscales que correspondan en el ámbito del IRPF.

En el caso de una adquisición *mortis causa* a través del derecho de transmisión, debería entenderse que la retroacción de los efectos fiscales se limita al momento del segundo fallecimiento (el del heredero transmitente, B) y no al momento del fallecimiento del primer causante (A). De lo contrario, todas las rentas producidas desde la muerte de A hasta el fallecimiento de B deberían declararse en el ámbito del IRPF con carácter retroactivo –siempre que no hubieran prescrito– junto con los correspondientes recargos e intereses de demora, lo cual no resultaría satisfactorio. Es cierto que este último problema sigue existiendo en el periodo que va desde que fallece el heredero transmitente (B) hasta que el heredero transmisorio (C) acepta la herencia, pero esta es una cuestión común a todas las herencias con la vigente Ley del ISD.

- Finalmente, desde un punto de vista práctico, esta interpretación podría dar lugar a consecuencias no deseadas en relación con las deudas no deducibles a efectos

del ISD. En particular, como es sabido, el artículo 13 de la Ley del ISD considera no deducibles las deudas a favor de «los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos aunque renuncien a la herencia». Con arreglo a esta interpretación, si en el momento de fallecer el primer causante (A) existían deudas no deducibles, y cuando fallece el segundo (B) estas deudas han desaparecido porque han vencido y se han abonado, la base imponible que debería tenerse en cuenta es la que corresponde a los bienes y derechos existentes cuando fallece B.

El efecto práctico de esta solución es que la deuda ha devenido deducible solamente por haber diferido la aceptación de la herencia hasta que fallece el heredero transmitente. Sería deseable que se introdujera una modificación normativa para eliminar esta incoherencia normativa.

## 5. Conclusiones

1. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en su Sentencia 936/2018 se ha pronunciado sobre la tributación del *ius transmissionis* acercando su fiscalidad a la doctrina civil imperante en la interpretación civil del artículo 1.006 del Código Civil.

2. La citada sentencia establece que, también desde un punto de vista tributario, debe entenderse que el heredero transmisario recibe directamente el *ius delationis* del causante original cuando el heredero transmitente fallece sin haber aceptado la herencia del causante original. Por lo tanto, en estos supuestos se produciría una única transmisión, devengándose un solo hecho imponible del ISD (la transmisión de los bienes del causante original al heredero transmisario). De esta forma, el TS deja atrás la anterior postura en la que entendía que se producían dos transmisiones (del causante original al heredero transmitente y del heredero transmitente al heredero transmisario) y, en consecuencia, dos hechos imponibles del ISD.

3. Ha de hacerse notar, no obstante, que el hecho de que, desde el punto de vista fiscal, deba liquidarse como una única transmisión y no como dos transmisiones, no asegura una menor tributación para el heredero transmisario. La propia mecánica de liquidación del ISD, sujeta a coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente, reducciones en la base imponible y bonificaciones tanto autonómicas como estatales, hacen difícil prever apriorísticamente y de forma general cuál es la solución más ventajosa para el contribuyente.

4. La tesis acogida por la Sala Tercera del TS no está exenta de dudas interpretativas y suscita cuestiones que no están resueltas ni normativa ni doctrinal o jurisprudencialmente: a) la inclusión o no del *ius transmissionis* en la base imponible del ISD correspondiente a la herencia del heredero transmitente, b) la determinación del devengo del hecho imponible

del ISD en la transmisión del primer causante al heredero transmisario y c) los bienes y derechos que han de entenderse transmitidos directamente cuando el caudal relicto genera frutos o hay bienes que desaparecen.

5. En cuanto a la inclusión del *ius transmissionis* en la base imponible de la herencia del heredero transmitente, pese a que ese derecho deba tenerse en cuenta a efectos civiles para valorar la legítima, la Ley del ISD parece configurar el derecho a aceptar o rechazar la herencia como un supuesto de no sujeción implícita. Lo contrario implicaría incurrir en una doble imposición contraria al principio de capacidad económica y tratar distintamente el derecho a aceptar o repudiar la herencia en función de si se transmite desde el primer causante o desde el heredero transmitente.

6. En cuanto al devengo del impuesto, parece razonable entender que se produce con el fallecimiento del heredero transmitente, pues en dicho momento se transmite el derecho a aceptar la herencia al heredero transmisario. Dicho esto, siendo el devengo uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, que determina, además, las circunstancias relevantes para su configuración, sería conveniente que la cuestión quedara esclarecida cuanto antes en aras de una mayor seguridad jurídica.

7. Finalmente, la determinación de los bienes y derechos es una cuestión que debe venir determinada, en nuestra opinión, por la de devengo.

En conclusión, entendemos que este no es un tema cerrado y que, a tenor de la nueva doctrina del TS, veremos en los próximos años suscitarse nuevas cuestiones sobre las diferentes derivadas de la tributación del *ius transmissionis*. Asimismo, entendemos que aquellos contribuyentes que se hayan visto en esta situación en los cuatro últimos años y hayan tenido que practicar una doble liquidación del ISD siguiendo la doctrina anterior, si la nueva interpretación del TS les supone reducir la carga tributaria que soportaron, podrían plantearse acudir a la vía de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y solicitar la devolución de ingresos indebidos.

## Bibliografía

Vela, J. A. (2016). Interpretación jurisprudencial actual del derecho de transmisión del artículo 1.006 CC. En C. Hornero, J. Ramos y J. M. Macarro, *Derecho y fis-*

*calidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar* (pp. 201 a 210). (1.ª ed.). Pamplona: Aranzadi.



Díez-Picazo, L. y Ponce de León, A. (2017). *Sistema de Derecho civil. Volumen IV, Tomo 2. Derecho de Sucesiones*. (12.<sup>a</sup> ed.). Madrid: Tecnos.

Martorell, V. (20 de mayo de 2018). Apuntes fiscales y transfronterizos sobre el derecho de transmisión. *Notarios y Registradores*. Recuperado de <<https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/>

[fiscal/articulos-fiscal/derecho-de-transmision-apuntes-fiscales-y-transfronterizos/](https://www.fiscal-impuestos.com/sentencia-tribunal-supremo-cambia-criterio-tributacion-transmision-ius-delationis.html)>.

El Supremo se desdice de su jurisprudencia anterior sobre la transmisión del ius delationis: solo hay una transmisión (21 de junio de 2018). *CEF*. Recuperado de <<https://www.fiscal-impuestos.com/sentencia-tribunal-supremo-cambia-criterio-tributacion-transmision-ius-delationis.html>>.