

**REFLEXIONES EN TORNO A LAS CONSECUENCIAS
TRIBUTARIAS DE LA TRANSMISIÓN DEL *IUS DELATIONIS*
TRAS LA STSJ DE ARAGÓN DE 9 DE MAYO DE 2018
Y DEL TS DE 5 DE JUNIO DE 2018**

***COMMENTS REGARDING THE TAX CONSEQUENCES
OF THE TRANSMISSION OF THE *IUS DELATIONIS* AFTER
THE JUDGMENT OF THE HIGH COURT OF ARAGON
OF 9TH OF MAY OF 2018 AND OF THE SUPREME COURT
OF 5TH OF JUNE OF 2018***

MARÍA LUISA RUIZ BAÑA

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. LA SENTENCIA DEL TSJ DE ARAGÓN DE 9 DE MAYO DE 2018. III. LA INTERPRETACIÓN DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 1006 CC. IV. CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. LAS SENTENCIAS DEL TSJ DE ARAGÓN Y DEL TRIBUNAL SUPREMO. 1. LA CONFIGURACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: LA ADQUISICIÓN HEREDITARIA. 2. LA RELEVANCIA DE LA ACEPTACIÓN DEL HEREDERO TRAS LA NUEVA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL Y LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR O AUTOLIQUIDAR EL IMPUESTO. 3. ¿EL IMPUESTO PAGADO POR EL TRANSMITENTE CONSTITUIRÍA UN INGRESO INDEBIDO? 4. LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIÓN DEL *IUS DELATIONIS*.

I. INTRODUCCIÓN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de Aragón de 9 de mayo de 2018 tiene relevancia en cuanto modifica el criterio jurisprudencial seguido por el propio tribunal en resoluciones anteriores. La cuestión controvertida se centra en determinar la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de las adquisiciones hereditarias recibidas en aplicación del derecho de transmisión regulado en el artículo 1006 del Código Civil y en el artículo 354 del Código del Derecho Foral de Aragón, por el que el heredero llamado a suceder fallece antes de aceptar o repudiar la herencia, pasando a sus propios herederos el derecho a aceptar o repudiar la herencia del fallecido en primer lugar.

El artículo 1006 CC establece que «por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía». Asimismo, el artículo 354 CDFA indica que «1. Salvo expresa previsión en contrario del disponente, por la muerte del llamado sin aceptar ni repudiar la herencia se transmite por ministerio de la ley a sus herederos, en la proporción en que lo sean, el mismo derecho que él tenía a aceptarla o repudiarla...». No parece que la normativa aragonesa entre en contradicción con lo regulado en el Código Civil, ya que como señala SERRANO, «la norma aragonesa mejora sustancialmente la del artículo 1006 CC, atendiendo a las aportaciones técnicas sugeridas por la mejor doctrina y al derecho comparado»¹, por lo que las reflexiones que se realizarán a continuación entiendo que son aplicables tanto si resulta aplicable la normativa común como la aragonesa. Esta misma opinión la comparte el TSJ de Aragón en la sentencia objeto de este comentario, ya que en su fundamento jurídico tercero afirma que «la institución funciona con carácter general de manera análoga a la civil común, sin ninguna modificación relevante.»

Hay que resaltar que la nueva doctrina jurisprudencial del TSJ de Aragón es consecuencia, a su vez, del cambio de criterio operado en el seno del Tribunal Supremo, reflejada por el pleno de la sala de lo civil en su STS de 11 de septiembre de 2013². El debate se centra, por lo tanto, en determinar los efectos tributarios de la nueva interpretación del artículo 1006 CC, cuestión que ha sido abordada recientemente por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en su

¹ SERRANO GARCÍA, J. A.: «Título I. De las sucesiones en general. Capítulos I a IV (artículos 1 a 39)», en *Ley de Sucesiones. Comentarios breves por los miembros de la Comisión Aragonesa de Derecho Civil*, Librería General, págs. 13 y ss. Aunque el comentario se refiere al artículo 29 de la derogada L 1/1999, de 24 de febrero, de Sucesiones por Causa de Muerte resulta igualmente aplicable al actual texto del artículo 354 CDFA. En el mismo sentido ARGUDO PÉRIZ, J. L.: «La llamada *sucesión por derecho de transmisión* en Aragón (art. 39 de la Ley de Sucesiones)», en *Actas de los Undécimos Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2001, pág. 55.

² STS 5269/2013, recurso 397/2011.

sentencia de 5 de junio de 2018³, corroborando el criterio sentado por el TSJ de Aragón y en el que modifica, igualmente, la doctrina jurisprudencial seguida con anterioridad.

En los supuestos enjuiciados las personas que intervienen en la sucesión son las siguientes: en primer lugar, el primer causante o, simplemente causante, que es el que fallece en primer lugar; en segundo término, el segundo causante, es decir el transmitente, que siendo heredero del anterior, fallece después de este, habiendo sido llamado a la herencia, pero sin aceptarla ni repudiarla. Y el transmisario, que es heredero del transmitente y que tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de los ya citados artículos 1006 CC y 354 CDFA, pese a no haber sido llamado a dicha herencia.

Como resume BERROCAL «en este caso, la ley no considera adquirida la herencia, como sucedería si hubiera aceptado, pero tampoco dispone que, ante tal situación opere la sustitución vulgar, el derecho a acrecer o la apertura de la sucesión testada como si hubiera repudiado, sino que esta falta de heredero es resuelta mediante la transmisión del *ius delationis*..., la transmisión a los herederos del llamado fallecido del derecho a aceptar o repudiar la herencia»⁴.

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 transmitente. Y una vez aceptada la herencia del transmitente, 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 derecho⁵.

La interpretación de su naturaleza y efectos no ha sido pacífica ni en la doctrina ni en la jurisprudencia civilista, ya que existen dos corrientes doctrinales opuestas. La primera de ellas, denominada «teoría clásica o de la doble transmisión» entiende que se producen dos transmisiones sucesivas; la primera desde el primer causante al heredero que fallece sin aceptar ni repudiar la herencia (heredero transmitente) y, una segunda, desde el anterior hacia el heredero transmisario que acepta ambas herencias. Junto a la anterior, se opone la «teoría moderna o de la adquisición directa» en virtud de la cual los bienes pasan direc-

³ STS 936/2018, recurso 1358/2017.

⁴ BERROCAL LANZAROT, A. I.: «Naturaleza y alcance del derecho de transmisión», *Revista Actualidad Civil*, n.º 1, 2014.

⁵ STS 936/2018, fundamento jurídico primero.

tamente del primer causante al heredero transmisario que se produce en el momento en el que ejercita positivamente el denominado *ius delationis* (derecho de aceptar o repudiar la herencia).

Los efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones en relación con la herencia del primer causante no son en absoluto intrascendentes, ya que, de acogerse la primera interpretación –la teoría clásica–, deberían de producirse dos liquidaciones. En la primera, se deberían incluir todos los bienes del primer causante, siendo sujeto pasivo el segundo causante o transmitente y, la segunda, comprendería tanto los bienes del primer causante como del transmitente, siendo sujeto pasivo el transmisario. Por el contrario, si aceptamos la teoría de la adquisición directa –teoría moderna–, procederían igualmente dos liquidaciones, pero la determinación de la base imponible y del sujeto pasivo serían diferentes puesto que en ambas sería sujeto pasivo el transmisario. En la primera, la base imponible estaría integrada únicamente por los bienes del primer causante y, en la segunda, la base imponible estaría compuesta exclusivamente por los bienes heredados del segundo causante transmitente.

II. LA SENTENCIA DEL TSJ DE ARAGÓN DE 9 DE MAYO DE 2018

Resumidamente los hechos enjuiciados son los siguientes:

- Doña Z fallece el 22 de enero de 2003 en estado de soltera, sin descendientes y bajo testamento en el cual instituía herederos universales a sus tres hermanos, don J, doña A y doña P, por partes iguales y con derecho a acrecer entre sí.
- La única hermana que le sobrevivió fue doña P, de modo que como consecuencia de su derecho a acrecer, doña P devino en única heredera de su hermana doña Z.
- Doña P falleció el 2 de julio de 2011 bajo testamento en el que instituía herederos universales a sus tres hermanos doña Z, doña A y doña Z (todos ellos premuertos), por lo que su herencia devino intestada, determinándose herederos abintestato a los codemandados en las proporciones correspondientes.
- Doña P falleció sin haber aceptado ni repudiado la herencia de su hermana doña Z.
- Los herederos de doña P presentaron las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el 4 de enero de 2013 correspondientes a las herencias de doña P y doña Z, acompañando la correspondiente es-

critura de aceptación de herencia con indicación de hallarse prescrito el impuesto correspondiente a doña Z.

- Tras los oportunos procedimientos de comprobación limitada, la oficina liquidadora del Gobierno de Aragón giró a cargo de los codemandados liquidaciones provisionales entendiendo que los bienes de doña Z se debían haber incluido en la masa hereditaria de doña P, aunque hubiera fallecido sin aceptar ni repudiar la herencia, en aplicación del artículo 354.1 del CDFA.
- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEARA), modificando el criterio anteriormente sustentado, y en aplicación de la Sentencia del Pleno de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013 estima la reclamación presentada concluyendo que los reclamantes adquirieron los bienes de doña Z directamente de dicha causante, declarando no ajustadas a derecho las liquidaciones impugnadas en resolución de 23 de febrero de 2017.
- Contra la citada resolución el Gobierno de Aragón presentó recurso contencioso-administrativo solicitando la confirmación de los actos de liquidación tributaria realizados por la administración tributaria autonómica.
- El TSJ de Aragón desestima el recurso presentado.

III. LA INTERPRETACIÓN DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 1006 CC

El tema controvertido se centra en determinar si en los supuestos en que opera el artículo 1006 del CC se producen dos transmisiones, la primera desde el primer causante al causante transmitente y la segunda desde el causante transmitente a los herederos finales o, por el contrario, si se produce una única transmisión directamente desde el primer causante a los herederos finales.

La cuestión ha sido objeto tradicionalmente de un amplio debate tanto doctrinal como jurisprudencial, resuelto ahora por la sentencia del TS de 11 de septiembre de 2013⁶ en la que se ha fijado como doctrina jurisprudencial aplicable lo siguiente:

«El denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o

⁶ Pleno de la Sala de lo Civil. Recurso 397/2011, sentencia n.º 539/2011. Fundamento jurídico segundo, apartado 5.

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.»

Con esta sentencia el TS se alinea claramente en la denominada «teoría moderna», de la adquisición directa o doble capacidad, la cual ha sido defendida en nuestra doctrina, entre otros, por ALBALADEJO, PUIG FERRIOL, ROCA TRIAS, VATTIER FUENZALIDA, HERNÁNDEZ VALDEOLMILLOS. Estos autores distinguen dos clases de sucesiones y no un doble paso de derechos. Existe, por un lado, la sucesión del transmitente, entre cuyos bienes se encuentra el derecho de aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Y, por otro lado, está la sucesión del primer causante, que es adquirida directamente por aquel que ejercite positivamente el *ius delationis*, es decir, por el transmisario, ya que el transmitente no la adquirió⁷. En estos supuestos se produce una retroacción de la aceptación de la herencia hasta el momento de la muerte del primer causante, porque «es solo la aceptación la que, retrotrayéndose, coloca a los herederos que la cumplen en la situación en la que se encontrarían si la delación y la aceptación hubiesen ocurrido en el momento de la apertura de la sucesión, por lo tanto en relación directa con el difunto, prescindiendo completamente del premuerto»⁸. Así «el adquirente del *ius delationis* no ejercita un derecho del transmitente que hubiese de producir sus efectos retroactivamente respecto de este, sino que ejercita un derecho propio –que es propio porque se le transmitió– y que, por tanto, debe producir sus efectos respecto de su titular»⁹.

Por el contrario, en la «teoría clásica» de la sucesión *iure transmissionis*, «el transmisario, al ejercitar positivamente la opción en que consiste el *ius delationis*, sucede al primer causante no de modo directo, sino a través de la herencia del transmitente, con la consecuencia de que la capacidad del transmisario ha de calificarse respecto al transmitente y no respecto del primer causante, del que en realidad no es heredero»¹⁰. Partidarios de esta teoría son, entre otros, MANRESA,

⁷ GARCÍA GARCÍA, J. M.: *La sucesión por derecho de transmisión*, Civitas, 1996, pág. 286.

⁸ BARASSI, Ludovico: *Le successioni per causa di morte*, 2ª edición, Milano, 1994, págs. 87 y 88, citado por GARCÍA GARCÍA, *ob. cit.*, pág. 287.

⁹ ALBALADEJO, citado por GARCÍA GARCÍA, *ob. cit.*, pág. 287.

¹⁰ GARCÍA GARCÍA, *ob. cit.*, pág. 280.

VALVERDE, SÁNCHEZ ROMÁN, BARRACHINA, ROCA SASTRE y LACRUZ¹¹. Este último autor señala que «la aceptación del transmisario determina que herede el segundo causante (o sea, el primer instituido) y solo a través de la herencia de este, produciendo sus efectos en la herencia de este, como parte de la herencia de este, llega a la esfera jurídica del transmisario la sucesión del primer causante. El transmisario ha recibido del segundo causante el derecho de aceptar la herencia del primero, pero la ley no puede hacer que el transmisario sea directamente llamado a ella, puesto que el primer causante no ha pensado en él ni lo ha nombrado en testamento»¹².

IV. CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. LAS SENTENCIAS DEL TSJ DE ARAGÓN Y DEL TRIBUNAL SUPREMO

Como antes se ponía de manifiesto, la aceptación de la denominada «teoría moderna» frente a la «clásica» tiene transcendencia tributaria, sin que sea posible determinar *a priori* cuál de las dos interpretaciones resulta más favorable para el contribuyente.

Por un lado, la teoría clásica supone la existencia de dos hechos imponible, el primero derivado de la adquisición hereditaria del transmitente, cuya base imponible estaría constituida por los bienes del primer causante, siendo sujeto pasivo el causante transmitente. Y en la segunda, el sujeto pasivo sería el transmisario, realizándose un segundo hecho imponible en el cual la base imponible estaría integrada tanto por los bienes del transmitente como del primer causante.

Por otra parte, aceptando la teoría moderna, se producirían igualmente dos hechos imponible –dos adquisiciones hereditarias– pero la diferencia radicaría en la determinación de la base imponible de ambas. En la primera se incluirían los bienes del primer causante –al igual que en el supuesto anterior–, cambiando el sujeto pasivo, que sería el transmisario y en la segunda únicamente se incluirían los bienes del transmitente, siendo igualmente sujeto pasivo el transmisario.

Comparto la idea manifestada por MARCOS, según la cual «en un primera aproximación parece que sería más favorable para el contribuyente transmisario la teoría de la adquisición directa dada la progresividad del impuesto. No obstante, es una conclusión un tanto simplista ya que si bien, aunque no se produce el efecto de acumulación de bases con la suma de dos herencias, hay que tener en

¹¹ Vid. GARCÍA GARCÍA, *ob. cit.*, págs. 282 a 284.

¹² LACRUZ BERDEJO, J. L. y SANCHO REBULLIDA, F.: *Derecho de sucesiones*, Bosch, Barcelona, 1988, pág. 57.

cuenta otros factores, como el grado de parentesco entre el causante y el transmisorio, especialmente si este es más lejano que el existente entre transmitente y transmisorio que supongan el encuadramiento en otro grupo de parentesco, así como reducciones en la base liquidable o en la cuota de las que se beneficie el transmitente, pero no el transmisorio en una adquisición directa»¹³. Igualmente, la determinación de la prescripción de la obligación tributaria no será igual en ambos casos puesto que el devengo, retrotrayéndose al momento del fallecimiento del primer causante –adoptando la segunda interpretación– comenzaría a computarse finalizado el plazo de declaración del impuesto, es decir, seis meses desde la fecha de su fallecimiento. Por el contrario, si aceptáramos la interpretación «clásica» ahora abandonada por el Tribunal Supremo, la prescripción comenzaría su cómputo una vez transcurrido el plazo de seis meses desde el fallecimiento del segundo causante transmitente.

1. LA CONFIGURACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: LA ADQUISICIÓN HEREDITARIA

El artículo 20 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal». Por lo que a los efectos de este comentario interesa, según el artículo 3 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISyD), constituye el hecho imponible del impuesto «a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio».

De una primera lectura del citado artículo 3 parece desprenderse que hasta que no se produzca la aceptación de la herencia por parte de los herederos no se produciría el hecho imponible, por lo que en los supuestos en los que el heredero fallece sin aceptar la herencia no llegaría a nacer la obligación tributaria. Pero, por el contrario, el artículo 24 LISyD establece que el devengo del impuesto se producirá el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, salvo que la adquisición de los bienes se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, en cuyo caso el hecho imponible se entenderá realizado el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

¹³ MARCOS CARDONA, M.: «Repercusiones tributarias de la transmisión del *Ius Delationis* a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2017.

Por su parte el reglamento del impuesto¹⁴, en su artículo 10.2 establece que las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones.

La interpretación mayoritaria de los artículos anteriores en nuestra jurisprudencia, ha venido entendiendo que no es necesaria la aceptación por parte del heredero para que se produzca el devengo del impuesto. En este sentido, la STS de 31 de marzo de 2004¹⁵ se refirió expresamente a la fecha del devengo y a las consecuencias jurídicas que ello implica. El alto tribunal en la sentencia citada afirma textualmente que «frente a la tesis romanista del Código Civil, de que, según los artículos 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440, 647 y 661 CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 («En las adquisiciones por causa de muerte..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante)». En el mismo sentido se pronuncia en la Sentencia de 17 de febrero de 2011¹⁶ ya que sostiene que «deben diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria este determinará el devengo del impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes. El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones no consiste en el fallecimiento del causante sino en la adquisición de bienes y derechos por medio de título sucesorio, de modo que en caso de que el llamado a suceder no llegara finalmente a adquirir los bienes no podría exigírsele la exacción del impuesto... con independencia de que, si posteriormente se prueba que no se pudo heredar o que se renuncia a la herencia en debida forma, pueda devenir improcedente la exigencia del impuesto». Para el Tribunal Supremo el artículo 24 LISyD no solo fija el momento del devengo del Impuesto, sino una presunción de adquisición hereditaria del sucesor designado, presunción que tiene carácter *iuris tantum*, desvirtuable mediante prueba en contrario, cual sería el acto expreso de repudiación en instrumento público o por escrito presentado ante el Juez competente (STS de 7 de mayo de 2013, fundamento jurídico quinto¹⁷).

¹⁴ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISyD).

¹⁵ N.º de recurso 15/2003, fundamento jurídico tercero.

¹⁶ N.º de recurso 2124/2006, fundamento jurídico cuarto.

¹⁷ N.º de recurso 6305/2010.

Las opiniones doctrinales también se alinean en planteamientos muy similares, así lo manifestaron expresamente BAS Y RIVAS y CAZORLA¹⁸, y más recientemente TEJERIZO, al entender que el haber hereditario se finge en todo caso aceptado. No se distingue entre transmisión y adquisición, y realizada una se finge automáticamente producida la otra¹⁹. Ahora bien, la diferencia radicaría para ROZAS en que la ley no parte de una presunción general de aceptación de la herencia o legado respecto de la que la renuncia o repudiación actúan como prueba en contrario, sino que se está en presencia de una norma material, en función de la cual el ordenamiento finge que la transmisión y la adquisición son simultáneas. Así la renuncia no vendría a demostrar la no realización del hecho imponible, sino que generaría distintos efectos en razón de su contenido o fecha. Es más, lo que produce la renuncia, en ocasiones, es el nacimiento de una nueva obligación tributaria. Así, si la renuncia es onerosa o condicionada la obligación tributaria pervive en toda su eficacia. Por el contrario, si es simple y gratuita extingue la obligación. Se sitúa, pues, el ordenamiento tributario en guardia frente a la renuncia. Lo que espera de la misma es un fraude²⁰. Todo ello quedaría corroborado por lo preceptuado en el artículo 28 LISyD que textualmente dispone:

«1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.»

¹⁸ Aunque la afirmación se realizó examinando el hecho imponible del anterior y derogado Impuesto General sobre Las Sucesiones, los razonamientos son plenamente válidos en relación con la ley actual. BAS Y RIVAS, F.: *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, (vol. I), Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1961 pág. 407 y CAZORLA PRIETO, L. M.: «Efectos fiscales de las repudiaciones hereditarias», en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, IEF, Madrid, 1977, pág. 190.

¹⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989, pág. 38.

²⁰ ROZAS VALDÉS, J. A.: *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid. 1993, pág. 157.

El legislador ha optado, por lo tanto, por seguir un criterio eminentemente práctico, dirigido a evitar maniobras elusorias mediante el retraso motivado por la aceptación de la herencia, puesto que ello dificultaría la actuación de la Administración tributaria²¹, pudiéndose concluir que en nuestro ordenamiento la adquisición hereditaria gravable no se supedita a la aceptación, puesto que se entiende verificada el día del fallecimiento del causante, si bien, esta afirmación no puede entenderse en un sentido absoluto puesto que la aceptación –presumida en el ámbito tributario– puede enervarse por la repudiación expresa del sujeto pasivo.

Comparto la opinión manifestada por ROZAS al afirmar que «si el temor de la Administración radicaba en la posibilidad de que un contribuyente deje de aceptar la herencia con la finalidad de disfrutar de la misma sin que se devengue el tributo correspondiente, no hay que olvidar que –estableciéndose el sistema de devengo por aceptación– la figura de la aceptación tácita contribuiría más que eficazmente a que esto no ocurriese. Si los recelos nacen de que se pudiera dejar transcurrir el plazo de prescripción sin que se devengase el Impuesto para aceptar entonces la herencia, hay que afirmar que precisamente el establecer como fecha de devengo la de la aceptación de la herencia no solo no plantea problemas en este sentido, sino que ciega la vía de la elusión»²². Fijando el devengo en la fecha de la aceptación, el cómputo del plazo de prescripción no tendría en cuenta la fecha del fallecimiento del causante, sino que nacería en el momento en que produjera la aceptación del causahabiente. Desafortunadamente, esta no parece que haya sido la opción manifestada por el legislador según la interpretación que se ha venido realizando de los artículos 3 y 24 del ISyD.

2. LA RELEVANCIA DE LA ACEPTACIÓN DEL HEREDERO TRAS LA NUEVA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL Y LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR O AUTOLIQUIDAR EL IMPUESTO

Todas las consideraciones expuestas en el apartado anterior tienen que ser ahora replanteadas a la luz de la reciente STS (Sala de lo Contencioso) de 5 de junio de 2018 antes citada. Si bien es cierto que el objeto de la sentencia no es determinar con alcance general la delimitación del hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, circunscribiéndose la interpretación jurisprudencial al supuesto en el cual se produce el fallecimiento del llamado a heredar en primer lugar, sin aceptar ni repudiar la herencia, y produciéndose, por lo tanto, la transmisión del *ius delationis* en aplicación del artículo 1006 CC, no es menos cierto que se realizan afirmaciones cuya transcendencia no podemos

²¹ Comparto la idea manifestada por BERMÚDEZ, L., PÉREZ DE AYALA, L. y PÉREZ DE AYALA, M.: en *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 481.

²² ROZAS VALDÉS, ob. cit., pág. 159.

desconocer pues podrían resultar extrapolables a todas aquellas situaciones en las que no se ha producido la aceptación de la herencia por parte de los llamados a suceder.

De hecho el Tribunal Supremo en la sentencia citada afirma taxativamente que «la buena doctrina impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación» y que «solo hay adquisición en caso de aceptación –expresa o tácita– (artículo 3.1.a) LISyD» y que «la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (artículo 24 LISyD)». En el supuesto allí enjuiciado tal aceptación no se llega a producir en ningún momento, ya que el transmitente del *ius delationis* fallece antes de realizarla, y por lo tanto «la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento 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» (fundamento jurídico tercero).

¿Quiénes serían los obligados al pago? El artículo 5 LISyD determina que serán sujetos pasivos a título de contribuyente en las adquisiciones *mortis causa* los causahabientes, es decir los herederos y legatarios del causante. Tal y como recoge la STS de 5 de junio de 2018, según el Diccionario del Español Jurídico el causahabiente es el «heredero o persona que recibe los bienes o derechos como consecuencia del fallecimiento del causante», definición que en lo sustancial y con algún matiz diferenciador, contiene el Diccionario de la Real Academia Española, conforme al cual causahabiente es «la persona que ha sucedido o se ha subrogado por cualquier título en el derecho de otra u otras». De lo anterior el alto Tribunal deduce «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 (en la definición del Diccionario del Español Jurídico); o en un sentido algo diferente y no constreñido a la sucesión hereditaria, el Diccionario de la RAE pone el acento en la sucesión o subrogación de una persona en el derecho de otra, lo que nos conduce al mismo punto de llegada, pues tal sucesión o subrogación tampoco es hacedera sin la aceptación de la herencia»²³.

Por su parte, el artículo 75 RISyD establece que:

«En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación

²³ Fundamento jurídico tercero.

del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este Reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente.»

De todo lo anterior parece deducirse que sin aceptación no hay hecho imposible, pero ¿qué pasaría si el transmitente, cumpliendo con las obligaciones que le impone la LISyD hubiera presentado autoliquidación o bien, sin hacerlo, se hubiera girado una liquidación a los herederos del primer causante –entre los que se encontraría el transmitente– por parte de la administración haciendo uso de su facultad de comprobación? Tradicionalmente se ha interpretado que la obligación de declarar o autoliquidar el impuesto no supone por sí misma o por sí sola una aceptación tácita de la herencia. Así lo ha entendido el TS en su sentencia 3/1998, de 20 de enero²⁴, en la que, además de citar jurisprudencia anterior en el mismo sentido afirma que:

«Se acepta la actual doctrina científica y se mantiene la doctrina jurisprudencial y se reafirma que la petición de liquidación y el pago del impuesto sucesorio no significa aceptación tácita de la herencia. Si va acompañada de otros actos decisivos, verdaderos «actos de señor» puede ser un argumento adicional para estimar la presencia de una aceptación tácita, pero no por sí sola. El pago del impuesto es un deber jurídico que impone la ley fiscal y no puede entenderse que sea un acto libre, sino, por definición, un acto debido; la primera norma del Código civil de la Sección dedicada a la aceptación y repudiación de la herencia es el artículo 988, que proclama el primero de los caracteres de la aceptación, la voluntariedad, y del que se desprende la naturaleza jurídica del negocio jurídico unilateral no recepticio, al disponer que la aceptación y repudiación de la herencia son actos enteramente voluntarios y libres».

Por lo que respecta a la normativa aragonesa, el artículo 350 CDFA establece en relación con la aceptación tácita que «no se entiende aceptada la herencia por el llamado... que paga los impuestos que gravan la sucesión, salvo que con ellos tome el título o la cualidad de heredero», lo que concuerda con la jurisprudencia citada.

La doctrina acoge igualmente los anteriores razonamiento, entendiendo que el pago del impuesto no equivale a aceptación. DÍAZ MARTÍNEZ afirma que «la aplicación de las normas del impuesto sobre sucesiones prescinde absolutamente del concepto de aceptación de la herencia por el delado, ajustándose más a un sistema germánico de adquisición sucesoria que a uno de sustancia romana, como el nuestro, para el cual el llamado no adquiere hasta que acepta, cualquie-

²⁴ Sala de lo Civil. Recurso 1106/1995. Fundamentos jurídicos quinto y sexto.

ra que sea la forma en que lo hiciere... y en este contexto es el que tiene sentido, se comparta o no su fundamento, argumentar que no puede ser tenido como tal aceptación tácita lo que no es sino un acto debido, que ha de realizarse si no se quieren afrontar sanciones tributarias»²⁵.

Para MARCOS «el plazo de seis meses, prorrogable por otros seis, con el que cuentan los llamados a una herencia, debería ser, salvo circunstancias excepcionales, tiempo suficiente para decidir si se acepta o se renuncia a la herencia, de modo que podría considerarse que el pago es realizado por el causahabiente con la intención de aceptar», aunque reconoce que es bastante discutible que, aisladamente considerada, la liquidación del impuesto sobre sucesiones revele un «acto de señor»²⁶. Compartamos o no el anterior punto de vista, lo que resulta indubitado es que la normativa civil no impone un plazo tan reducido para ejercitar el *ius delationis*, por lo que no parece adecuado imponer restricciones derivadas de una obligación legal impuesta por la normativa tributaria. Para RUIZ ALMENDRAL «una estrecha vinculación del Derecho tributario al Privado puede hacer perder de vista la *ratio* de las normas tributarias e incluso propiciar el fraude a la ley tributaria, destacando que en la actualidad, superados los esquemas de la relación de poder en el Derecho tributario, no puede sino defenderse una autonomía, siquiera relativa de este»²⁷.

3. ¿EL IMPUESTO PAGADO POR EL TRANSMITENTE CONSTITUIRÍA UN INGRESO INDEBIDO?

De acuerdo con la interpretación del Tribunal Supremo, si entendemos que no se ha realizado el hecho imponible ya que afirma que «se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles, ni dos devengos del impuesto»²⁸, ¿se podría solicitar la devolución de las cuotas pagadas por el transmitente que no aceptó en cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones? En consonancia con lo manifestado por el alto tribunal la respuesta tendría que ser necesariamente afirmativa, debiendo solicitarlo los transmisarios al amparo del artículo 32 LGT que dispone:

«La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus

²⁵ DÍAZ MARTÍNEZ, A.: «Saber que se es heredero» y obligación de pago del impuesto de sucesiones», *Revista doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, núm. 11, 2015, pág. 2 de la versión digital.

²⁶ MARCOS CARDONA, *ob. cit.*, pág. 8 de la versión digital.

²⁷ RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude de ley a la ley tributaria*, Cizur Menor, Aranzadi, 2006, pág. 30.

²⁸ Fundamento jurídico cuarto.

obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.»

Pero dicha devolución, de instarse, tendría que realizarse dentro del plazo de prescripción, ya que, la LGT limita a cuatro años el derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos, siendo el *dies a quo* el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, si el ingreso indebido se realizó dentro del período voluntario (arts. 66 y 67 LGT), acudiendo al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones si el ingreso se realizó por esa vía. Transcurrido dicho plazo no se podría reclamar la devolución, teniendo que acudir, en su caso, a un procedimiento especial de revisión, si bien esta última vía estaría vedada a los ingresos realizados mediante autoliquidación, ya que no estaríamos ante la presencia de un acto administrativo.

Todo lo anterior nos lleva a plantearnos el siguiente interrogante: ¿el fallecimiento del llamado a suceder antes de aceptar la herencia convierte por sí solo el pago en un ingreso indebido? Hasta ahora, solo la renuncia pura, simple y gratuita, manifestada de forma expresa por el causahabiente, tenía eficacia para enervar el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del primer llamado a suceder, el heredero transmitente.

Los efectos de la renuncia se resumen por ROZAS de la siguiente manera:

«Dos soluciones parecen factibles. En primer lugar entender que produce un doble efecto: se extingue la obligación tributaria, ¿en virtud de una peculiar y genérica condonación legal?, nacida al producirse el fallecimiento, respecto del heredero o legatario que renuncia, constituyendo, simultáneamente el presupuesto de hecho del nacimiento de una nueva obligación a cargo del beneficiario de la renuncia. O de modo más sencillo. Aunque no exento de dificultades, considerar inalterada la obligación primigenia, en su existencia, operándose, al renunciarse en los términos señalados, una mera modificación del sujeto pasivo por mandato de la ley.²⁹»

Si tal renuncia no se producía, se entendía realizado el hecho imponible y devengado el impuesto. Parece ser, por lo tanto, que se han querido equiparar los efectos de la renuncia a los casos en los que el heredero fallece sin ejercitar su *ius delationis*, por lo que podrían ser de aplicación los razonamientos arriba expuestos.

²⁹ ROZAS VALDÉS, *ob. cit.*, pág. 162.

4. LA PRESCRIPCIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIÓN DEL *IUS DELATIONIS*

Una última cuestión debe ser objeto de análisis: los efectos que tiene sobre la prescripción la nueva interpretación jurisprudencial. Así, en el supuesto enjuiciado por el TSJ de Aragón, los herederos transmisarios presentaron autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones relativa a la primera causante alegando prescripción. En efecto, desde la fecha del fallecimiento de la causante habían transcurrido más de cuatro años y, según el artículo 24 LISyD, que retrotrae el devengo a dicha fecha, la autoliquidación se realizó una vez prescrito el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, puesto que dicho cómputo se inicia una vez finalizado el plazo voluntario –seis meses– para declarar/autoliquidar el impuesto.

Esto sería así si entendemos que el devengo se ha producido con el fallecimiento del primer causante, siendo irrelevante a estos fines la fecha de fallecimiento del causante transmitente. Pero no puede olvidarse que durante ese plazo que media entre el fallecimiento del primer causante y el fallecimiento del segundo causante –transmitente– la administración tributaria no puede reclamar la deuda tributaria al que finalmente será el sujeto pasivo del tributo –el heredero transmisario–, salvo que el fallecimiento del transmitente se produzca dentro del plazo de prescripción. La pregunta que surge es la siguiente ¿cómo puede prescribir el derecho a determinar una deuda tributaria antes incluso de la realización del hecho imponible?

Comparto la opinión de MARCOS al calificar la situación anterior como un «despropósito» frente al cual se plantea como posible solución que el devengo del impuesto respecto de la herencia del primer causante se entendiera producido con la muerte del transmitente. De esta forma, el transmisario debería liquidar dos herencias y para ambas el momento en el que se consideraría realizado el hecho imponible sería con el fallecimiento del transmitente, aunque admite que semejante solución no encaja en la normativa tributaria que sitúa el devengo del impuesto el día del fallecimiento del causante y que, a esa figura, se remite en todo el articulado para determinar el grado de parentesco entre causante y causahabiente, las deudas deducibles del causante, el cómputo del ajuar doméstico, etc. Y el causante, si se sigue la teoría de la adquisición directa, no es el transmitente, es el primer causante³⁰.

Así, el transmisario se encontraría en mejor posición frente al impuesto que el llamado a suceder en primer lugar, puesto que, lógicamente existirá un lapso temporal entre el fallecimiento del primer y segundo causante que opera en su beneficio a efectos de prescripción, pudiéndose encontrar, como en el supuesto enjuici-

30 MARCOS CARDONA, ob. cit., págs. 13 y 14 de la versión digital.

ciado, con el beneficio indudable de aceptar una herencia que ya se sabe prescrita, supuesto que no ocurriría en ningún caso si se tratara de una sucesión ordinaria.

BIBLIOGRAFÍA

- BARASSI, Ludovico: *Le successioni per causa di morte*, 2ª edición, Milano, 1994.
- BAS Y RIVAS, F.: Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, (vol. I), Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1961.
- BERMÚDEZ, L., PÉREZ DE AYALA, L. y PÉREZ DE AYALA, M.: en *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2001.
- BERROCAL LANZAROT, A. I.: «Naturaleza y alcance del derecho de transmisión», *Revista Actualidad Civil*, n.º 1, 2014.
- DÍAZ MARTÍNEZ, A.: «Saber que se es heredero» y obligación de pago del impuesto de sucesiones», *Revista doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, núm. 11, 2015.
- CAZORLA PRIETO, L. M.: «Efectos fiscales de las repudiaciones hereditarias», en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, IEF, Madrid, 1977.
- GARCÍA GARCÍA, J. M.: *La sucesión por derecho de transmisión*, Civitas, Madrid, 1996.
- LACRUZ BERDEJO, J. L. y SANCHO REBULLIDA, F.: *Derecho de sucesiones*, Bosch, Barcelona, 1988.
- MARCOS CARDONA, M.: «Repercusiones tributarias de la transmisión del *Ius Delationis* a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2017.
- MONTSERRAT VALERO, A.: «La sucesión *iure transmissionis*, el concurso de delaciones en un mismo heredero y el impuesto de sucesiones», en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 622, 1994, págs. 1038-1069.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid. 1993.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude de ley a la ley tributaria*, Cizur Menor, Aranzadi, 2006.
- SERRANO GARCÍA, J. A.: «Título I. De las sucesiones en general. Capítulos I a IV (artículos 1 a 39)», en *Ley de Sucesiones. Comentarios breves por los miembros de la Comisión Aragonesa de Derecho Civil*, Librería General, Zaragoza, 1999.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1989.