



Roj: **STS 2183/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:2183**

Id Cendoj: **28079130022018100157**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/06/2018**

Nº de Recurso: **1358/2017**

Nº de Resolución: **936/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AS 3542/2016,**  
**ATS 5090/2017,**  
**STS 2183/2018**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 936/2018**

Fecha de sentencia: 05/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1358/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1358/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 936/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente



D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 5 de junio de 2018.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **1358/2017** , interpuesto por el **PRINCIPADO DE ASTURIAS**, representada y asistida por la letrada de sus servicios jurídicos, contra la sentencia de 29 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, pronunciada en el recurso nº 606/2015 (ES: TSJAS: 2016:3542), en materia de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado; y la procuradora doña Aurora Laviada Menéndez, en nombre y representación de **DON Martin , DON Torcuato , DON Miguel Ángel Y DOÑA Debora ; DON Felicísimo , DOÑA Sagrario , DOÑA Benita y DOÑA Jacinta ; DON Sabino , DOÑA Andrea , DON Juan Carlos y DOÑA Francisca ; DON Raúl y DON Humberto .**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO .- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 29 de diciembre de 2016 , que estimó el recurso deducido por los ahora recurridos -los reseñados en el encabezamiento- contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 12 de marzo de 2015, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación del impuesto sobre sucesiones, por importe de 919.498,38 euros, que fue confirmada en virtud de recurso de reposición.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) D<sup>a</sup>. María falleció en Gijón el 1 de julio de 2010, habiendo otorgado testamento el 3 de marzo de 2000 ante el notario de esa ciudad don Fernando Ovies Pérez, bajo el número 163 de su protocolo, en el que instituyó heredero universal a su esposo, don Abilio .

b) Éste último, único heredero testamentario de la causante, falleció el 11 de septiembre de 2010, habiendo otorgado a su vez testamento el 3 de marzo de 2000, ante el mismo notario, en el que, habiendo instituido heredera universal a su esposa, dispuso, en caso de premoriencia de ésta, varios legados que no es del caso detallar.

c) Don Abilio falleció sin haber aceptado ni repudiado la herencia de doña María , por lo que resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 1006 del Código civil (C.c. ).

d) La regularización emprendida por la Administración se basa en que, una vez que los herederos -recurrentes en el litigio de instancia- aceptaron la herencia de don Abilio , se entiende que recibieron de éste el mismo el derecho a aceptar la herencia de doña María , primera causante, pero no como herederos directos de ésta, por lo que la Administración considera que se ha producido una doble transmisión *mortis causa* .

e) Los herederos, aquí recurridos, habían presentado ante la Dirección General de Tributos del Principado de Asturias su declaración tributaria del impuesto sobre sucesiones, indicando que don Abilio había fallecido sin haber aceptado -o repudiado- la herencia de doña María .

f) Discrepan los recurrentes del criterio de que se ha producido una doble transmisión, dada la circunstancia de no haber podido aceptar don Abilio la herencia de su esposa doña María , ni expresa ni tácitamente, debido a su estado de salud, por lo que aquella pasó directamente a sus herederos al no haber podido ejercitar el *ius delationis* , razón por lo que procede la práctica de una sola liquidación tributaria, tesis que fundamentan en el artículo 1006 del C.c .

g) La Sala de instancia dictó sentencia de 29 de diciembre de 2016 , que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto y anuló la resolución del TEAC y la liquidación allí recurrida. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FF. JJ. 4º y 5º):



"[...] CUARTO.- La cuestión fundamental a resolver por esta Sala consiste en determinar si en el caso de que habiendo fallecido el causante y posteriormente su heredero, sin que éste hubiese aceptado ni repudiado la herencia, y los herederos (transmisionarios) de este último sí han aceptado, se ha producido una sola transmisión o una doble transmisión -como se sostiene por las partes demandadas-.

Pues bien, si bien han existido posiciones encontradas en relación con esta cuestión, lo cierto es que la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decanta por la postura que considera que la herencia se adquiere mediante su aceptación -que en el presente caso no se ha producido por el transmitente, tal y como es admitido por las partes- siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible ( art. 3.1.a) de la Ley 29/1987 ), por lo que al no haberse producido en este caso ha de entenderse que, a los efectos del impuesto, los recurrentes no han heredado de D. Abilio los bienes procedentes de su esposa sino exclusivamente su "ius delationis" heredando, por tanto, los bienes directamente de esta última y determinando todo ello que procediese girar solamente una liquidación por el impuesto de sucesiones y no dos como se pretende; y no constituyendo obstáculo alguno a dicha conclusión lo estipulado en el art. 24 de la Ley 29/1987 , puesto que de este precepto lo único que se deriva es la retroacción al momento del fallecimiento del causante de los efectos tributarios del impuesto, tal y como, por otra parte, se desprende de lo dispuesto en el art. 989 del Código Civil .

QUINTO.- Como consecuencia de todo lo anteriormente indicado y sin necesidad ya de entrar en el análisis del resto de los motivos de la demanda -tal y como se indica por los propios recurrentes en el escrito de conclusiones-, procederá -modificando el criterio anteriormente seguido- estimar el presente recurso; sin que, dadas las dudas de derecho que genera la cuestión debatida, proceda efectuar una expresa imposición de las costas causadas ( art. 139 Ley 29/98 )..."

#### **SEGUNDO .- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. La letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias presentó el 13 de febrero de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia mencionada, por discrepar de su fallo y de la fundamentación jurídica en que se basa.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas los artículos 3.1.a ) y 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD -; así como el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de marzo -RISD-, en relación con el artículo 1.006 del Código Civil .

3 . La Sala de instancia, mediante auto de 23 de febrero de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación por parte de la indicada letrada, en la representación que legalmente ostenta del Principado de Asturias.

#### **TERCERO .-Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La Letrada del Principado de Asturias, en la representación y defensa que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de julio de 2017, que observa los requisitos legales, en que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que hemos reseñado en el antecedente tercero.

2. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de mayo de 2017 , en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos, en su parte dispositiva:

"...2º) *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*

*Determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno..."*

3º) *Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 3.1.a ) y 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , así como el artículo 10 del Reglamento de dicha Ley, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , en relación con los artículos 989 , 1006 y concordantes del Código civil "*

#### **CUARTO .- Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de 9 de octubre de 2017, en el que manifiesta que se abstiene de formular oposición.



Por su parte, la procuradora doña Aurora Laviada Menéndez, en nombre y representación de los herederos emplazados como recurridos, formuló su oposición en escrito de 2 de noviembre de 2017, en el que suplica se dicte sentencia desestimatoria del recurso de casación, con confirmación de la sentencia recurrida.

#### **QUINTO .- Vista pública y deliberación**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose luego para la celebración de tales actos procesales el 29 de mayo de 2018, día en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO .- Objeto del presente recurso de casación.**

El propósito de esta sentencia debe centrarse en la determinación de si, en el caso definido en el artículo 1006 del Código Civil , a cuyo tenor "*por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía*" se produce una doble delación, transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno, para los herederos del heredero, esto es, para aquellos a los que el citado artículo denomina *los suyos* .

A efectos sistemáticos y para facilitar la comprensión del asunto, conviene precisar la denominación de los sujetos a los que debemos considerar protagonistas de la específica modalidad sucesoria a que debemos atender, así como aludir mínimamente a las notas esenciales que la caracterizan:

Las personas que intervienen en esta sucesión son las siguientes:

- A) En primer lugar, el primer causante o, simplemente el *causante* , que es el que fallece en primer lugar.
- B) En segundo término, el segundo causante, a quien podemos llamar *transmitente* , que es el heredero del anterior que fallece después de éste, habiendo sido llamado a su herencia, pero sin aceptarla ni repudiarla.

El transmitente puede ser llamado a la herencia del primer causante tanto por testamento como *abintestato* , pero siempre a título de heredero, no de legatario, pues el legado se adquiere *ipso iure* , mientras que el heredero sólo adquiere la herencia si la acepta expresa o tácitamente, aspecto éste de la cuestión que consideramos crucial ( artículo 989, en relación con los artículos 657 y 661 C.c .).

- C) El *transmisario* , que es heredero del transmitente y que tiene la oportunidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante por virtud de lo establecido en el ya reiteradamente citado artículo 1006 C.c ., pese a no haber sido llamado a dicha herencia.

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 éste está integrado en la herencia del transmitente, por lo que si repudia ésta pierde la posibilidad de ejercitar aquel derecho.

##### **SEGUNDO .- El estado actual de la cuestión. La jurisprudencia civil pronunciada en relación con el denominado *ius transmissionis* y su influencia en el enjuiciamiento de este asunto.**

Es preciso significar que la Sala Primera, de lo Civil, de este Tribunal Supremo, constituida en Pleno, ha dictado el 11 de septiembre de 2013 la sentencia nº 539/2013 , en el recurso de casación nº 397 / 2011 (ES:TS:2013:5269), que afecta de forma directa y plena a la decisión de este recurso, pues se dan las circunstancias procesalmente exigibles para que entre en juego la prejudicialidad civil, con efecto no devolutivo ( artículo 4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción , en relación con el artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ).

La mencionada sentencia de nuestra Sala Primera establece la siguiente doctrina en relación con la naturaleza y efectos del derecho de transmisión reconocido en el artículo 1006 C.c . y, en particular, declara al máximo nivel jurisprudencial, esto es, como *ratio decidendi* de una sentencia plenaria que aborda tal cuestión, que hay una sola, no dos transmisiones y, por ende, adquisiciones:-

"[...] 2. La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en el alcance del artículo 1006 del Código Civil . En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (*ius transmissionis*) refiere, sustancialmente, la cualidad del *ius delationis* de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación *ex lege* de un efecto transmisivo en la adquisición de la



herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del *ius delationis*, verdadera cuestión de fondo del caso planteado. Por lo demás, la transmisibilidad de la delación hereditaria debe enmarcarse en la progresiva flexibilización del rigorismo de la tradición romanística, que no admitía la transmisión de la cualidad de heredero, que adopta y desarrolla nuestro Código Civil con abundantes muestras al respecto. En parecidos términos, esta flexibilización se produce en los Derechos Forales en donde el *ius transmissionis* goza de plena carta de naturaleza, artículos 461.13 CcC, 39 LSCM y Ley 317 FNN.

3. Sentada esta precisión, también conviene señalar que recientemente esta Sala ha profundizado en la naturaleza y caracterización del *ius delationis* en el fenómeno sucesorio. Así en la Sentencia de 30 de octubre de 2012 (núm. 624/2012) se destaca como la figura del fideicomiso de residuo se integra en la estructura y unidad del fenómeno sucesorio en el que venga previsto como una proyección de la centralidad y generalidad que presenta la institución de heredero, de suerte que el fideicomisario trae directamente causa adquisitiva del fideicomitente o testador, ya que el fiduciario, a estos efectos, no fracciona la unidad del fenómeno sucesorio sin transmitir derecho sucesorio alguno que no estuviese ya en la esfera hereditaria del heredero fideicomisario.

Por su parte, en la Sentencia de 20 de julio de 2012 (núm. 516/2012), en torno a la equivalencia entre la unidad del fenómeno sucesorio y esencialidad del *ius delationis*, se destaca que la fórmula de la renuncia traslativa, a tenor del artículo 1000.1 del Código Civil, comporta una implícita aceptación *ex lege* de la herencia y, por tanto, del *ius delationis*, que no se transmite al haberse ya ejercitado, de forma que dicha aceptación de la herencia es la que causaliza al inmediato negocio de atribución que se realice.

4. Esta equivalencia entre la unidad del fenómeno sucesorio y el *ius delationis*, que subsiste como tal, sin pérdida de su esencia o de sus caracteres en el curso de dicho fenómeno sucesorio, también encuentra un claro apoyo interpretativo en los precedentes de nuestro Código Civil pertinentes al actual artículo 1006. En este sentido, el artículo 2365 del Proyecto de 1836 ya establecía que el *ius delationis* podían ejercitarlo los herederos "en su propio nombre". Por su parte, el artículo 836.1 del Proyecto de 1851 recalca que por la muerte del heredero, sin aceptar o repudiar la herencia, "se transmitía a los suyos el mismo derecho que él tenía". Dicha expresión fue mantenida en el artículo 1018 del Anteproyecto de 1882.

5. Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que *ex lege* ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el *ius delationis* integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

La inalterabilidad del *ius delationis*, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente.

Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del *ius delationis* hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del *ius delationis*, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente.

6. En el presente caso, habiéndose cumplido los presupuestos y requisitos para la aplicación *ex lege* del derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil, sin exclusión de dicha consecuencia en el testamento otorgado por doña M..., de fecha 28 de enero de 1999, no habiendo constancia, a su vez, de repudiación alguna por parte de los beneficiarios, y conforme a la Doctrina jurisprudencial que ha resultado fijada, procede estimar la pretensión de la parte recurrente en orden a corregir el cuaderno particional, objeto de la litis, a los efectos de que se establezca la cuota hereditaria de los herederos de don Ma... en la herencia de su



*tía doña P.. y su correspondiente determinación o concreción en los bienes y derechos que singularmente les sean adjudicados [...]*".

Tal doctrina jurisprudencial, cuyo núcleo se condensa en el punto 5 que hemos transcrito (los subrayados se encuentran en el texto original), encuentra su especificación y refuerzo en el propio fallo, pues la decisión que en él se refleja acota y define formalmente la doctrina, asignándole así un valor fortalecido, lo que se expresa del siguiente modo (se reproducen los dos párrafos del disponiendo primero):

*"1. Declaramos haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don J... contra la Sentencia dictada, en fecha 12 de noviembre de 2010, por la Audiencia Provincial de Alicante, Sección 9ª, en el rollo de apelación nº 411/2010 que, casamos y anulamos, estimando el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, debiéndose modificar y completar el cuaderno particional realizado de la herencia de doña P..., en orden a individualizar la cuota que corresponda a cada uno de los herederos de don Ma... y su respectiva concreción en los bienes y derechos que les resulten adjudicados particionalmente, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida.*

*Todo ello, en aplicación de la doctrina jurisprudencial, que ahora se fija, en orden a que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisor. 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; 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 "* (el subrayado es ahora nuestro).

De tal doctrina, sin mayores esfuerzos de comprensión, cabe deducir la consecuencia de que los transmisarios heredan en virtud de un derecho propio -el ínsito en el *ius transmissionis*- , no en sustitución del transmitente; y también que la aceptación es esencial para heredar, lo que deriva del propio artículo 1006 del Código Civil , como razona la sentencia mencionada. No cabe olvidar a tal efecto que el expresado artículo 1006 se inserta sistemáticamente en el Capítulo V (dentro del Libro III, Título Tercero), más precisamente dentro de la Sección 4ª que lleva por significativa rúbrica *De la aceptación y repudiación de la herencia*.

### **TERCERO . - Consideraciones derivadas del fundamento anterior.**

Tanto la resolución del TEAC como el recurso de casación formalizado por la Administración autonómica asturiana prescinden, por completo, de la expresada jurisprudencia civil. Invocan otra contradictoria con ella que debemos entender superada. La sentencia impugnada, por su parte, declara apodícticamente que *"...sí bien han existido posiciones encontradas en relación con esta cuestión, lo cierto es que la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decanta por la postura que considera que la herencia se adquiere mediante su aceptación -que en el presente caso no se ha producido por el transmitente, tal y como es admitido por las partes- siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible ( art. 3.1.a) de la Ley 29/1987 )"* , indicación no sólo huérfana del menor razonamiento, aun embrionario, que avale su tesis, sino que ni siquiera identifica esa última tendencia doctrinal y jurisprudencial que acoge como base para resolver como lo hace, máxime cuando parece desconocer la jurisprudencia civil a que hemos aludido.

Por su parte, la resolución del TEAC en que se fundamentaba la postura de la Administración pretende descansar, también, en la jurisprudencia, pero lo hace de forma claramente errónea. En lo que respecta a la proveniente de esta Sala, manifestada en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 (dictadas en recursos de casación números 2610/2008 (ES:TS:2011:9073) y 3362/2007 (ES:TS:2011:3281), respectivamente), deben entenderse sobrevenidamente superadas por la nueva jurisprudencia civil, a la que tal resolución no hace alusión alguna, pese a la fecha en que ha sido dictada.

Esa imprecisión conceptual se agrava cuando el TEAC afirma que *"...esta Sala comparte la tesis de la teoría clásica, sostenida en las sentencias y resoluciones que se mencionarán, de acuerdo con las cuales cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia (como sucede en el presente caso), el "ius delationis" -que es uno los derechos que integran su patrimonio- se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión..."*.

Además de citarse a sí mismo y mencionar la jurisprudencia de esta Sala Tercera, complementa su argumentación afirmando que *"...no es sólo criterio de los Tribunales contencioso-administrativos la anterior postura, sino que, de forma reiterada, los órganos de la jurisdicción civil vienen manteniendo también, para el*



*supuesto que estamos examinando, la existencia de dos transmisiones, o de dos sucesiones. Sin ánimo de ser exhaustivos, baste como referencias, los Autos de la Audiencia Provincial de Zaragoza..." y otras Audiencias Provinciales que menciona.*

Convendría que el TEAC se atuviera al sistema de fuentes del ordenamiento jurídico establecido en el Título Preliminar del Código Civil, atendiendo a la jurisprudencia como fuente complementaria ( art. 1.6 C.c. ), según el cual "6. La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho".

Obviamente, la mención al Tribunal Supremo que contiene dicho precepto excluye la invocación de doctrina integrante de la comúnmente denominada jurisprudencia menor, procedente de otros tribunales de instancia cuyo criterio debe ceder ante el establecido con valor y fuerza de jurisprudencia. Esto es, lo que sería admisible, en algunos casos, como argumentación complementaria, siempre en defecto de doctrina establecida, deviene incomprensible cuando el TEAC ha prescindido, en su resolución de 12 de marzo de 2015, de la existencia de la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 11 de septiembre de 2013 a la que hemos hecho constante referencia, que crea jurisprudencia directamente aplicable, para citar otras inferiores que la contradicen. De haberse tenido en cuenta aquélla, habría determinado una resolución de signo contrario al desestimatorio que se acuerda en el fallo.

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

Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia, hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestras sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011 , debiendo especificarse que en ésta última se contiene un voto particular, cuyo criterio coincide con el posteriormente establecido en interpretación del artículo 1006 C.c. y que, por lo tanto, consideramos el criterio acertado. Se dice en él lo que sigue:

*"[...] El artículo 3º.1a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , establece que "Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".*

*La adquisición, es, por tanto, requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible.*

*En el caso enjuiciado, la hermana del causante murió sin aceptar la herencia de éste, por lo que la adquisición no se ha producido. Esto determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no pudiendo practicarse liquidación por el mismo.*

*Es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone es retrotraer los efectos tributarios del Impuesto a ese momento, y así hay que entenderlo en concordancia con el artículo 989 del Código Civil , que establece que "Los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda", lo que significa que es el hecho de la aceptación el determinante de la adquisición.*

*Ahora bien, lo anterior implica que los hijos de Doña Sagrario ...no heredan de ésta los bienes de su hijo (hermano, en realidad) Don Humberto ..., sino solo su "ius delationis", por tanto los bienes los heredaría, con su aceptación, directamente de éste, por lo que lo procedente hubiera sido desde el punto de vista del Impuesto sobre Sucesiones, que se girase una sola liquidación por el gravamen correspondiente a esta sucesión, pero como esta pretensión ha sido expresamente excluida por los recurrentes, es por lo que entiendo que debe desestimarse la casación".*

En la articulación de este sencillo esquema se resume la buena doctrina que impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación. Esto es, que: a) sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- ( artículo 3.1.a) LISD); b) la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento ( art. 24 LISD y 989 C.c. ) 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; c) si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD); y d) el derecho de transmisión



opera un efecto transmisivo no de la herencia del transmitente, sino una traslación del *ius delationis* en favor de los transmisarios para aceptar en lugar de aquél la herencia del que hemos llamado causante.

Es imprescindible añadir a lo anteriormente expuesto que una interpretación propiamente tributaria, esto es, sin condicionantes conceptuales importados del derecho privado, de los preceptos aplicables al caso de la LISD, basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis ampliamente expuesta, pues a la imposibilidad ontológica de establecer la ficción de que ha habido dos transmisiones -una de ellas a cargo de quien ha fallecido y, además, no ha aceptado ni repudiado la herencia de que se trata- se debe unir la evidencia de que sólo ha habido una transmisión en sentido rigurosamente tributario, manifestada por la aceptación (art. 3.1.a) de la LISD) y a cargo del causahabiente.

No es casual que el artículo 5, sobre los *sujetos pasivos*, disponga que "...estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas: a)... En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes".

Pues bien, el Diccionario del Español Jurídico define la voz *causahabiente* como "*heredero o persona que recibe bienes o derechos como consecuencia del fallecimiento del causante*", definición que, en lo sustancial y con algún matiz diferenciador, contiene también 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*".

En ambas definiciones queda explícito 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.

#### **CUARTO .- Contenido interpretativo de esta sentencia.**

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

La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "*los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente*".

Tal afirmación es válida para las sucesiones *mortis causa* regidas, en el Derecho común, por el Código Civil, así como aquellas otras que menciona la sentencia, en comunidades que reconozcan en su derecho civil común o especial el *ius transmissionis*, de forma semejante, las que no hacen al caso en este recurso de casación.

Con tal criterio, que trae directa causa de la doctrina civil a que hemos hecho referencia, la cual entraña una cuestión prejudicial no devolutiva que hemos de despejar para resolver este recurso ( artículos 4 LJCA y 10 LOPJ ), corregimos la doctrina establecida en nuestras sentencias de 14 de diciembre de 2011 y 25 de mayo de 2011 ( recursos de casación nº 2610/2008 y 3362/2007 ).

#### **QUINTO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Consecuencia de la jurisprudencia civil que resuelve la cuestión interpretativa del artículo 1006 C.c. y de las consideraciones que a raíz de su lectura hemos plasmado como fundamentación jurídica, se impone desestimar el recurso de casación y mantener la sentencia de instancia, pues su fallo es correcto, pese a que la argumentación en que se sustenta adolece de cierta inconcreción en cuanto a la expresión de las razones por las que opta, sobre la base de lo que en ella se denomina última tendencia doctrinal y jurisprudencial, que no identifica, por la existencia de una sola adquisición.

La sentencia de instancia es conforme a Derecho en cuanto anula las resoluciones administrativas impugnadas en la instancia, tanto la revisora del TEAC que decide acogerse un tanto impremeditadamente a la denominada teoría clásica, pese a que ya había sido abandonada por los Tribunales de Justicia, como la liquidación que asume indebidamente la existencia de una doble sucesión hereditaria en una situación regida por el artículo 1006 del Código civil.





**SEXTO .- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación nº **1358/2017** , interpuesto por el **PRINCIPADO DE ASTURIAS** contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, pronunciada el 29 de diciembre de 2016 en el recurso contencioso-administrativo nº 606/2015 .

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen

Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.