



Roj: **STS 1146/2019 - ECLI:ES:TS:2019:1146**

Id Cendoj: **28079130022019100101**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/03/2019**

Nº de Recurso: **1397/2017**

Nº de Resolución: **434/2019**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 11459/2016,**
ATS 6694/2017,
STS 1146/2019

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 434/2019

Fecha de sentencia: 29/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1397/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 1397/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 434/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1397/2017** interpuesto por el procurador de los tribunales don Rubén Franquet Martín, en nombre y representación de **Dña. Dulce**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 7 de noviembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 414/2014, sobre liquidación del impuesto sobre sucesiones; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

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 (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 7 de noviembre de 2016, que desestimó el recurso deducido por doña Dulce contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 13 de marzo de 2014, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación del impuesto sobre sucesiones, por importe de 70.486,71 euros.

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

a) D. Leon falleció el 26 de junio de 2009, en estado de casado en únicas nupcias y bajo el régimen de gananciales con doña Esperanza, matrimonio del que nacieron tres hijos, doña Dulce, doña Nieves y don Jose Pedro, haciendo premuerto este último sin descendencia.

b) D. Leon había otorgado testamento, vigente en la fecha de su fallecimiento, en el que instituyó heredera a su esposa y legó a sus hijos la legítima correspondiente.

c) Dña. Esperanza falleció el 1 de julio de 2009 sin aceptar ni repudiar la herencia de su esposo, de manera que sus dos hijas sobrevivientes, doña Dulce y doña Nieves, resultaron ser herederas testamentarias por derecho de transmisión, aceptaron la herencia y se adjudicaron los bienes consistentes en (i) una vivienda en Badalona y 385.509,87 euros -que se adjudicó doña Nieves- y (ii) diversos inmuebles que se describen y la suma de 123.009,84 en cuentas bancarias, que se adjudicó doña Dulce.

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

e) Discrepa la parte recurrente del criterio de que se ha producido una doble transmisión, dada la circunstancia de no haber podido aceptar doña Esperanza la herencia de su esposo don Leon, ni expresa ni tácitamente, por lo que aquella pasó directamente a sus herederos al no haber podido ejercitar el *ius delationis*, razón por lo que procede -a su juicio- la práctica de una sola liquidación tributaria, tesis que fundamenta en el artículo 1006 del Código Civil y en el artículo 461.13.1 del Código Civil de Cataluña.

f) La Sala de instancia dictó sentencia de 7 de noviembre de 2016, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto razonando, en síntesis, en los siguientes términos:

"El art 46113.1 del Código Civil de Catalunya dispone:

1. Si el llamado muere sin haber aceptado ni repudiado la herencia deferida, el derecho a suceder mediante la aceptación de la herencia y el de repudiar se transmiten siempre a sus herederos.

El Tribunal Supremo, Sala 3ª, en sentencia de 14 diciembre 2012, afirma:

"El problema que se suscita es si al producirse dos hechos sucesorios procede practicar una liquidación por el Impuesto de Sucesiones por cada uno de ellos, solución que es la mantenida en los actos recurridos y en la



sentencia impugnada, o, por el contrario, sólo procede una liquidación, la correspondiente a la herencia de Doña Consuelo , pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta... el criterio seguido por las normas fiscales es 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...").

Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo.

Y, en esa línea, su artículo 10.2, relativo al hecho imponible, dispone que "las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones". También su artículo 75, para el supuesto de herederos desconocidos, ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación, previéndose una exacción provisional con el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda (solución que evidencia el rigor fiscal de la legislación del Impuesto sobre Sucesiones). Y, por tanto, se está en la línea del artículo 36 de la LGT , donde se dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas".

De acuerdo con el anterior criterio, tiene plena virtualidad el artículo 1006 del Código Civil , en el que se establece que "por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", de tal forma que el " *ius delationis* ", es decir, el derecho a aceptar o repudiar la herencia, que integra el patrimonio del heredero, pasa a su vez por ministerio de la ley a sus propios herederos, si aquél no lo ejercitó en su momento.

Es este el criterio dominante de la doctrina, en la que se señala que la aceptación del transmisario determina que herede el transmitente o segundo causante, y, por tanto, solo a través de la herencia del transmitente, formando parte de la masa hereditaria del mismo como un valor patrimonial ínsito en ella, llega al *ius delationis* y los bienes y derechos que la integran a la esfera jurídica del transmisario, con lo que llegan a la conclusión de que no existe una sucesión sino dos.

El carácter excepcional que tiene el art. 1006 CC , hace que se imponga sobre los supuestos generales que se contienen en otros artículos (998 , 999 y 991 CC), que contemplan el normal caso de herederos directos sin interposición de un heredero anterior, por lo que su aplicación al caso no tiene relevancia... 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 D^a Consuelo 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 éstos se beneficien en perjuicio de la Hacienda mediante un enriquecimiento que afecta al principio de capacidad contributiva".

A su vez la sentencia de la Sala contencioso-administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Sec. 1^a, de 19 julio 2011 , señala que:

"La consecuencia jurídica para el caso de que el instituido heredero muera sin aceptar ni repudiar la herencia es el nacimiento del *ius transmissionis* , en el que se adquiere por el transmisario del transmitente y no del primer causante (en este caso el padre del recurrente) dándose, por tanto, una doble liquidación". Criterio que se ha mantenido en sentencias posteriores, entre otras, sentencia de la Sec. 1^a de esta Sala, de 23 de junio de 2016 .

La jurisprudencia del ámbito contencioso administrativo entiende que en supuestos como el que aquí se plantea se da una doble transmisión: del causante inicial al llamado a su herencia o transmitente, que fallece sin aceptar ni repudiar la herencia, y de éste a su propio heredero o transmisario, que no adquiere del causante inicial directamente sino a través de la herencia de su propio causante, situación que no se altera por el hecho de que falleciese la Sra. Esperanza pocos días después de su esposo.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.



1. La representación procesal de doña Dulce presentó el 27 de enero 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 el artículo 1006 del Código Civil, que previene que "por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", así como la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 11 de septiembre de 2013.

3. La Sala de instancia, mediante auto de 9 de febrero de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación y la Sección Primera de esta Sala lo admitió por otro de 21 de junio de 2017, en el que señala que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión:

"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".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. La representación procesal de doña Dulce, recurrente en la instancia, señala en su escrito de interposición, muy sucintamente, que ha de estarse a la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en cuya sentencia de 11 de septiembre de 2013 se señala con claridad que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil "no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria".

Y si ello es así, siempre según la parte recurrente, no hay adquisición hereditaria por parte del transmitente, lo que impide que se dicte la liquidación tributaria que ahora nos ocupa.

2. La Abogacía del Estado, en representación y asistencia letrada de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, se opuso al mismo afirmando, muy resumidamente, que ha de estarse al tenor literal de la norma tributaria, el artículo 24.1 de la ley del impuesto, que prescinde absolutamente de los puntos de vista civiles e instaura una presunción tendente a evitar el posible fraude fiscal según la cual "el llamado a heredar será el definitivo heredero y por eso debe pagar el impuesto".

Así, siempre según el representante de la Administración del Estado, la retroactividad de la aceptación a que se refiere el artículo 989 del Código Civil debe entenderse en el sentido de que, cuando el transmisario acepta la herencia del transmitente y ejercita el mismo derecho que éste tenía, lleva a la misma consecuencia práctica que si el derecho lo hubiera ejercitado el propio transmitente, es decir, que los bienes de la herencia del primer causante se integren en la herencia del transmitente "como si él mismo hubiera ejercitado tal derecho".

CUARTO. Votación, fallo y deliberación del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de la Sala quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Y por nueva providencia se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de marzo de 2019, fecha en que comenzó su deliberación y que arrojó el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Necesaria remisión a nuestra sentencia núm. 936/2018, de 5 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 1358/2017.

1. El objeto del presente recurso de casación es absolutamente idéntico al del seguido en esta misma Sección bajo el núm. 1358/2017, aunque en este último recurso la Sala de instancia -de Asturias- acogió el criterio opuesto al de la Sala de Cataluña en relación a si -en supuestos como el que nos ocupa- existe o no una única delación hereditaria y cuál es la repercusión tributaria de una u otra opción.

2. En ambos supuestos, en efecto, la controversia es la misma y tuvimos ocasión de describirla en la sentencia citada en su primer fundamento jurídico.

El propósito de esta sentencia debe centrarse, en efecto, 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 doctrina y 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.

Recordemos el supuesto de hecho que aquí analizamos -idéntico al controvertido en el asunto en el que se dictó aquella sentencia: don Leon falleció el 26 de junio de 2009 y su esposa y heredera testamentaria - doña Esperanza - fallece cinco días después sin aceptar o repudiar aquella herencia, de suerte que resultaron ser herederas testamentarias por derecho de transmisión sus hijas, una de las cuales es la aquí recurrente.

SEGUNDO. Reproducción íntegra de los fundamentos de derecho segundo y tercero de la sentencia núm. 936/2018, de 5 de junio, dictada en el recurso de casación núm. 1358/2017 .

Elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina obligan a reproducir ahora nuestro criterio anterior, recogido en los fundamentos citados que abordan, insistimos, un supuesto idéntico . Así:

" 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 , 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 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 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 Esperanza ..., 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 Narciso en la herencia de su tía doña Sandra ... 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 (...) 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 Rubén ... 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 Sandra ... , en orden a individualizar la cuota que corresponda a cada uno de los herederos de don Narciso ... 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.

(...) 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 "...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)", 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 y 3362/2007 , respectivamente), deben entenderse sobrevenidamente sobrepasadas 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 Bárbara ...no heredan de ésta los bienes de su hijo (hermano, en realidad) Don Juan Miguel ..., 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 disponga que "estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas 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".

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con lo razonado en el fundamento anterior -reproducción íntegra, insistimos, de la doctrina expresada en nuestra sentencia de 5 de junio de 2018- estamos en condiciones de dar respuesta a la cuestión que nos suscita la Sección Primera (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 y en la citada sentencia de 5 de junio de 2018, es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables 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, tal y como sucede con el Código Civil de Cataluña.

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).

CUARTO. 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, es estimar el recurso de casación y revocar la sentencia de instancia, pues su fallo no se atempera a la doctrina que acabamos de establecer.

Y si ello es así, resulta también obligado estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia y revocar las resoluciones administrativas impugnadas en la instancia, tanto la revisora del TEAR que decide acogerse a la tesis de la doble delación y -por ende- del doble hecho imponible, como la liquidación que asume -también indebidamente- la existencia de una doble sucesión hereditaria en una situación regida por el artículo 1006 del Código civil y por el precepto -idéntico- contenido en el artículo 461.13.1 del Código civil de Cataluña .

QUINTO. Pronunciamiento sobre costas.

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

Y, a tenor del artículo 139.1 LJCA y por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esa sentencia.



Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Rubén Franquet Martín, en nombre y representación de Dña. Dulce , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 7 de noviembre de 2016 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 414/2014, sobre liquidación del impuesto sobre sucesiones, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Dña. Dulce contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 13 de marzo de 2014, desestimatoria de la reclamación formulada contra la liquidación del impuesto sobre sucesiones, por importe de 70.486,71 euros, anulando las expresadas resoluciones administrativas por su disconformidad a derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación y, por lo que se refiere a las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.