

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ045856

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 14 de diciembre de 2011

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2610/2008

**SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible.** Muerte intestada de una persona cuya única hermana fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por la causante con anterioridad a la muerte de su hermano. Existencia de dos sucesiones. En este supuesto, la causante tenía el *ius delationis* desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren *ope legis* sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si estos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de este, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto, según el art. 3.º 1 a) Ley 29/1987 (Ley ISD). Lo que desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hija de sobrino del originario causante hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo esta con posterioridad a aquel, esa sucesión está excluida, conforme a lo dispuesto en el art. 921 CC, por lo que el caudal relicto del tío solo puede llegar a aquellos mediante los dos sucesivos pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos y nieta. Voto particular. [Vid., en el mismo sentido, STSJ de Andalucía, de 4 de marzo de 2008, recurso n.º 473/2006 (NFJ031172), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3.º 1 a) y 10.2.  
Código Civil, arts. 921, 991, 999 y 1.006.

**PONENTE:**

Don Óscar González González.

Magistrados:

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don OSCAR GONZALEZ GONZALEZ  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a catorce de Diciembre de dos mil once.

En el recurso de casación nº 2610/2008, interpuesto por don Pedro Miguel , representado por la Procuradora doña Teresa López Roses, y asistido de letrado, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en fecha 4 de marzo de 2008, recaída en el recurso nº 473/2006 , sobre Impuesto de Sucesiones y Donaciones; habiendo comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, dirigida y asistida del Abogado del Estado, y la JUNTA DE ANDALUCÍA, dirigida y asistida del Letrado de sus Servicios Jurídicos.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En el proceso contencioso administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla (Sección Segunda) dictó sentencia desestimando el recurso interpuesto por don Pedro Miguel , contra la Resolución del TEAC, de fecha 1 de febrero de 2005, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra otra del TEAR de Andalucía, de fecha 25 de febrero de 2005, relativa al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y cuantía de 1.760.930,84 euros.

### Segundo.

Notificada esta sentencia a las partes, por el recurrente se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 30 de abril de 2008, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

### Tercero.

Emplazadas las partes, el recurrente (don Pedro Miguel ) compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 16 de junio de 2008, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual expuso los siguientes motivos de casación:

- 1) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 28 de la LGT . y el art. 3 de la Ley 20/1987 y 7 del Reglamento.
- 2) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 5 de la Ley 29/1987 y del art. 16 del Reglamento que lo desarrolla.
- 3) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , por infracción del art. 998 y 999 del CC en relación con el art. 991 del mismo cuerpo legal .
- 4) Al amparo de lo preceptuado en el nº 1, letra d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , en cuanto la sentencia incurre en interpretación errónea e indebida aplicación del art. 24 de la Ley 29/1987 al Impuesto sobre Sucesiones en relación con los arts. 989 , 657 , 661 y 440 del CC .

Terminando por suplicar se dicte sentencia por la que se case y anule la sentencia recurrida, resolviendo de acuerdo con el suplico de la demanda, esto es anulando y dejando sin efecto la liquidación impugnada por ser contraria a derecho y porque se sometería a gravamen un incremento de patrimonio que no se ha producido.

### Cuarto.

Por providencia de la Sala, de fecha 3 de octubre de 2008, se acordó declarar la admisión del recurso de casación interpuesto por el recurrente, ordenándose por otra de 13 de noviembre de 2008, entregar copia del escrito de formalización del recurso a las partes comparecidas como recurridas (JUNTA DE ANDALUCÍA y ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO), a fin de que en el plazo de treinta días pudieran oponerse al mismo, lo que hicieron mediante escritos de fechas 15 y 21 de enero de 2009 respectivamente, en los que expusieron los razonamientos que creyeron oportunos y solicitaron se dicte sentencia por la que se declare inadmisibile en todo o en parte el recurso de casación, y en su defecto, lo desestime en todos sus extremos, con expresa condena en costas a la parte recurrente.

### Quinto.

Por providencia de fecha 7 de octubre de 2011, se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 7 de diciembre siguiente, en que tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto de esta casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en virtud de la cual se desestimó el recurso interpuesto por don Pedro Miguel contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatoria de la alzada deducida frente a la del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en relación con liquidación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por importe de 1.760.930,84 euros.

El Tribunal de instancia basó su fallo desestimatorio en los siguientes fundamentos:

<<"Don Benjamín falleció en estado de soltero y sin haber otorgado testamento el 30.5.1999. Su hermana Doña Bárbara, falleció en 12.1.2000 y había instituido herederos universales en 7.11.1983 por iguales partes a sus hijos Don Pedro Miguel y Doña Josefa y a su nieta Doña Socorro. Instaron éstos, en nombre de la fallecida, expediente de declaración de heredera ab intestato a favor de ésta, lo que dio lugar a una resolución judicial que así lo estableció. Mantienen los actores que Doña Bárbara no puede ser obligada tributaria del gravamen por no haber mediado la adquisición hereditaria a su favor, dado que no aceptó ni repudió la herencia de su hermano y, en consecuencia, lejos de cuanto mantienen la Administración Tributaria y los Tribunales Económico Administrativos, no debe procederse a una doble tributación, debiendo entenderse que heredaron directamente del primer causante. Invocan para ello que, conforme al C.C., la herencia sólo se adquiere mediante la aceptación expresa o tácita. Estos tres instan declaración de herederos ab intestato, precisamente al amparo del 1006 CC ("Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía"), frente a lo mantenido por la Administración, de que el devengo se produce con el fallecimiento. Para el recurrente, Doña Bárbara nunca adquirió la herencia; lo que transmite es su derecho a aceptar o repudiar, pero no hubo por su parte adquisición hereditaria y tampoco puede constituir una aceptación tácita de la herencia la solicitud de declaración de heredero, habida cuenta de lo dispuesto en el art. 991 CC: "Nadie podrá aceptar ni repudiar sin estar cierto de la muerte de la persona a quien haya de heredar y de su derecho a la herencia".

[...] Es razonable, desde un punto de vista teórico al menos, cuanto la demanda argumenta, máxime tratándose de un impuesto socialmente cuestionado y desigualmente gestionado por las distintas Comunidades Autónomas. Lo es igualmente que el actor, como su hermana y su sobrina, sólo una vez se han enriquecido realmente del acto de liberalidad que se sujeta al impuesto. Resulta, sin embargo, importante señalar cómo la demanda no se asienta en ninguna doctrina jurisprudencial, sino sólo en sus propios razonamientos y en el parecer de algunos autores, que mantienen que resulta excesivo entender que el transmisario sea heredero del causante, siéndolo sólo del transmitente, lo que parte de la doctrina defiende con base en el art. 25.1 de la L.G.T., la Ley 230/1963, de 28 de diciembre ("El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica económica del hecho imponible"). La cuestión, sin embargo, debe resolverse necesariamente, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, cual hizo esta Sala en la sentencia de 21.10.2005, dictada en el recurso nº 1879 de 2003. El derecho que nació a la transmitente es el de aceptar o repudiar la herencia, pasando a los transmisarios este derecho conforme al art. 1006 CC. A la muerte del primer causante, se apertura su sucesión, que integra el conjunto de titularidades transmisibles que aquél tenía. El transmisario sólo puede adquirir lo que el transmitente ha adquirido a su vez del causante. Ejercitada en este caso que consideramos la opción de aceptar que nace al transmitente por los terceros, debe entenderse que los bienes del causante se integran en el patrimonio de su heredera ab intestato; y el recurrente, con los otros transmisarios, cuando acepta en nombre de su madre, está integrando la herencia del causante en el haber de ésta. Para que los transmisarios accedan a la herencia del causante, es preciso que, como titulares del ius delationis, acepten la herencia del transmitente. Ello lleva a la conclusión de que para que los bienes del causante pasen a los transmisarios se han de dar dos transmisiones, pues lo lógico hubiera sido que, de no fallecer Doña Bárbara tan tempranamente en relación con la muerte de su hermano, se hubiese producido llanamente la aceptación o repudiación de su herencia mediante la expresión de su voluntad, sin dar lugar a la problemática aquí planteada. Conforme a las normas reguladoras del impuesto y a los preceptos citados del C.C., el primer llamado adquiere el ius delationis, que pasa a integrar su patrimonio hereditario y los transmisarios reciben a través del mismo, la herencia del causante, cuyos bienes y derechos han pasado a integrar el caudal de su

heredero para así posibilitar que de éste pase a los transmisarios. Existe una doble transmisión determinante de una doble liquidación".>>

Contra esta sentencia se ha interpuesto la presente casación con base en los motivos que han quedado transcritos en los antecedentes. Debe rechazarse la causa de inadmisibilidad del recurso invocada en el escrito de oposición, pues en la interposición se critica sobradamente los razonamientos de la sentencia, expresando los preceptos que se consideran infringidos por la misma.

### Segundo.

El hecho determinante del litigio tiene su origen en la muerte intestada de una persona (don Benjamín ), cuya única hermana (doña Bárbara ) fallece en fecha posterior, dejando dos hijos y una nieta, los cuales habían sido instituidos herederos universales por doña Bárbara con anterioridad a la muerte de su hermano.

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 Bárbara , pero no a la de su hermano, por no haber aquella aceptado ésta.

En relación con esta cuestión en la sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 2004 , ya se decía:

<<" a.- Frente a la tesis romanista del Código Civil, CC, 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 del 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 ...").

b.- 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 ejerció en su momento.

En el supuesto de autos, doña Bárbara tenía ese "ius delationis" desde el momento de la muerte de su hermano, pero al morir ella sin ejercitarlo, lo adquieren "ope legis" sus herederos, al margen de la voluntad de su madre, de tal forma que si éstos aceptan su herencia, sin excepción respecto de la de su tío, se entiende que aquella acepta la herencia de éste, produciéndose su adquisición, que es el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, según el art. 3.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones .

Es este el criterio dominante de la doctrina, citada por el TEAC, 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.

Lo que, desde luego no puede pretenderse es que los sobrinos e hijo de sobrino del originario causante (don Benjamín ) hereden su patrimonio, sin que el caudal relicto pase a través de su madre o abuela, pues muriendo ésta con posterioridad a aquél, esa sucesión está excluida, como claramente lo expresa el art. 921 del CC al señalar que "En las herencias el pariente más próximo excluye al más remoto".

Excluida, pues, en este caso, una sucesión directa del sobrino respecto del tío, el caudal relicto de éste solo puede llegar a aquéllos, mediante los dos sucesivos pasos que se dan entre ellos: un primer paso del hermano causante a su hermana, y un segundo paso de la hermana a sus hijos o nietos.

Así lo reconocieron los propios sujetos pasivos al solicitar del Juzgado de Primera Instancia la declaración de herederos ab intestato de la herencia del Sr. Benjamín a su madre o abuela, y no debe olvidarse que la jurisprudencia de la Sala I del Tribunal Supremo (SS 23 de abril de 1958 , 23 de mayo de 1955 , 31 de diciembre de 1956 y 14 de marzo de 1978 ) conceptúa acto de adición a la herencia el hecho de pedir la declaración de herederos ab intestato, a los efectos del art. 999 del C.C .

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 ) citados por el recurrente, que contemplan el normal caso de herederos directos sin interposición de un heredero anterior, por lo que su aplicación al caso no tiene relevancia. Tampoco es acogible la argumentación de que la hermana del causante no es sujeto pasivo del impuesto, pues, como se ha dicho, en virtud de la ficción jurídica recogida en el artículo 1006 citado, esta cualidad la adquiere por ministerio de la ley, desde el momento en que sus herederos aceptan la herencia de su tío, que podían, si lo hubieren tenido por conveniente, repudiar.

En el caso presente no ha habido confusión entre el concepto de hecho imponible del art. 3.1 de LISD, y el de devengo, pues en virtud de la constante referencia que se ha estado haciendo al supuesto excepcional del art. 1006 del CC , la adquisición se produce por la ficción jurídica de la aceptación por los herederos del heredero, lo que implica que no se está refiriendo el hecho imponible a la muerte, sino a dicha aceptación, que supone la adquisición de la herencia del primer fallecido.

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

### Tercero.

La aplicación de la doctrina expuesta comporta la desestimación del Recurso de Casación que decidimos, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional , se limita su importe a 6.000 euros.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

### FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar y, por lo tanto, DESESTIMAMOS el presente recurso de casación nº 2610/2008, interpuesto por Don Pedro Miguel , contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en fecha 4 de marzo de 2008, en el recurso contencioso administrativo nº 473/2006 , con imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Joaquin Huelin Martinez de Velasco Oscar Gonzalez Gonzalez Manuel Martin Timon T R I B U N A L S U P R E M O Sala de lo Contencioso-Administrativo

*VOTO PARTICULAR Que formula el Magistrado Don Rafael Fernandez Montalvo a la sentencia dictada en el recurso de casación N° 2610/2008.*

Estoy de acuerdo con la desestimación del recurso, pero discrepo, con todo respeto, de los razonamientos que han llevado a la Sala a dicho resultado.

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 Don Benjamín , 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.

Rafael Fernandez Montalvo

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. Oscar Gonzalez Gonzalez, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.