

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093152

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 684/2024, de 3 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7570/2022

SUMARIO:

ISD. Devengo y prescripción. Dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el ISD en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos. La sentencia recurrida, tras exponer la normativa y la jurisprudencia sobre la unicidad de hecho imponible y devengo en casos como el actual, concluye que el término inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones con respecto a la herencia del primer causante, se produce a partir del fallecimiento del segundo causante puesto que, conforme a la interpretación conjunta de los arts. 3.1.a) y 24.3 Ley ISD, es en ese momento en el que se produce efectivamente el hecho imponible consistente en la adquisición y en el que, en definitiva, se concreta el sujeto pasivo del impuesto por lo que solamente a partir del mismo puede la Administración determinar y liquidar la deuda tributaria. Las partes muestran su discrepancia al respecto, fijando dicho momento en el día de fallecimiento del primer causante o, por el contrario, cuando se produjo el fallecimiento de la heredera de esa primera causante sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por los distintos TSJ. Considera esta Sala, en línea con lo recogido en la sentencia impugnada, que la falta de ejercicio del «*ius delationis*» que pasa a los herederos de la transmitente- que sobrevivió al primer causante pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el art 24.3 Ley ISD «cualquier otra limitación- que impide que se produzca el hecho imponible. Por tanto, concurriendo una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición "se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el *ius delationis* a favor de sus herederos -por lo que aquí interesa, don Matías- y estos pueden ejercerlo, y con su ejercicio, se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Sala, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en que desaparece la limitación. Como con acierto recoge la sentencia impugnada en casación, la mecánica del "*ius transmissiois*" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el *ius delationis* transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que a su vez, podrá ejercitar tanto su *ius delationis* como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-». Refuerza esta conclusión la doctrina jurisprudencial [Vid., STS, de 5 de junio de 2018, recurso n.º 1358/2017 (NFJ070611) y de 29 de marzo 2019, recurso n.º 1397/2017 (NFJ073177)], en las que se declara que la correcta interpretación de los preceptos examinados impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación, de forma que sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- (art. 3.1.a) Ley ISD); que si bien la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (art. 24 Ley ISD y 989 CC) ello 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; que si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD) y que 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 causante originario. Es más, en la STS de 7 de mayo de 2013, recurso n.º 6305/2010 (NFJ051161), se examinó el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si es aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante pero antes de la protocolización del testamento ológrafo, pero en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento, independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, lo que evidentemente difiere del caso que nos ocupa. La consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que el *dies a quo* de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria en el caso examinado no es otro que el momento del fallecimiento del transmitente. La Sala resuelve que el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la

condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente. **Voto particular.** [Vid., ATS de 31 de mayo de 2023, recurso n.º 7570/2022 (NFJ090218) y STSJ de Cataluña de 28 de julio de 2022, recurso n.º 144/2021 (NFJ090219) que se confirma].

PRECEPTOS:

Código Civil, arts. 989 y 1.006.
Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 3, 20, 24 y 25.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y ss.
RD 1629/1991 (Rgto. ISD), arts. 67 y 69.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 684/2024

Fecha de sentencia: 23/04/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7570/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/03/2024

Voto Particular

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7570/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 7570/2022, interpuesto por el procurador don Ricard Simó Pascual, en representación de don Matías , contra la sentencia dictada el 28 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 144/2021.

Han comparecido como partes recurridas la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la GENERALITAT DE CATALUNYA, representada por la Abogada de la Generalitat.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 28 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 144/2021, promovido por la Agencia Tributaria de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de octubre de 2020, que había estimado la reclamación económico-administrativa formulada contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 144/2021 (Sección 52/2021) interpuesto por la AGENCIA TRIBUTARIA DE CATALUNYA, contra la resolución de 2 de octubre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda estimar la reclamación concreta núm. NUM001, anulando y dejando sin efecto este pronunciamiento, con las consecuencias que a ello se dé lugar, en la parte atacada en este recurso. Sin imposición de costas".

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Raúl Rodríguez Nieto, en representación de don Matías, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con los artículos 3.1.a), 24 y 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"] y los artículos 989 y 1006 del Código Civil ["CC"].

(ii) La jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo con fecha 5 de junio de 2018 (rec. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183) y 29 de marzo de 2019 (rec. 1397/2017, ECLI:ES:TS:2019:1146).

2. La Sala de instancia, por auto de 10 de octubre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido don Matías, como

parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Generalitat de Catalunya, representada por la Abogada de la Generalitat, como partes recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 31 de mayo de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 3.1.a), 24 y 25 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.2. Los artículos 66.1.a) y 67.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.3. Los artículos 67 y 69 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El procurador don Ricard Simó Pascual, en la representación ya acreditada de don Matías, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 16 de julio de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que, a tenor del art. 3.1.a) de la LISD, la adquisición es requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. A su juicio, la sentencia impugnada infringe clara y gravemente el citado precepto al confundir los hechos y bases imposables de dos sucesiones distintas, como sucede en el presente supuesto, siendo así que cada una de ellas se rige por sus propias reglas, sin que exista comunicación alguna entre las mismas, como erróneamente entiende la referida sentencia. Invoca el art 1006 CC y la sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo 539/2013, de 11 septiembre que lo interpreta.

El art. 24 LISD establece claramente que "En las adquisiciones por causa de muerte ...el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante", precepto que pone en relación con el art. 989 CC que establece claramente que: "Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda". Por tanto, resulta evidente que dicho momento es el que coincide con el devengo del Impuesto.

Sostiene que la sentencia al afirmar que "el no ejercicio del derecho a aceptar o repudiar por parte del llamado como heredero es, sin duda, una limitación en la adquisición de los bienes del causante, que impide la producción del hecho imponible", hace renacer sin base ni fundamento alguno y de forma absolutamente contraria a derecho una obligación tributaria claramente prescrita, incluso convirtiendo de hecho el tributo en imprescriptible, de manera que tal doctrina deja vacía de contenido e inaplicable la normativa relacionada, específicamente el art. 25 LISD, que establece que "La prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria".

Afirma que la sentencia de instancia infringe el ordenamiento jurídico debido a que:

a) Ya existe jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto del fondo del asunto contraria a lo que la sentencia recurrida establece.

b) Yerra en la naturaleza sustantiva del acto recurrido.

c) Establece una interpretación claramente errónea de la figura jurídica de la transmisión del ius delationis en las herencias respecto al momento de devengo del Impuesto de Sucesiones (actio nata) y totalmente contraria al ordenamiento jurídico.

Se refiere a las sentencias del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio (rec. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183) y de 29 de marzo de 2019 (rec. 1397/2017, ECLI:ES:TS:2019:1146) que, según apunta, han acabado de forma concluyente con cualquier duda o debate, volviendo la vista al Derecho Civil y a la calificación civil, declarando que tan solo hubo una herencia (de A a C) y no dos (de A a B y de B a C).

Al sucederse directamente al primer causante, "se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto de Sucesiones y Donaciones", según la Sala Civil y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Considera que a pesar de que la sentencia recurrida admite conocer esas sentencias, sorprendentemente prescinde de ellas, contradiciéndolas clara y gravemente. Y lo hace de forma injustificada y con argumentos insostenibles.

Aduce que la cuestión es, entonces, si el Derecho tributario permite emplear un concepto de "herencia" que no se corresponda con el civil, hasta el extremo de presumir la existencia de un llamamiento sucesorio que el Derecho civil niega; en su opinión, la autonomía del primero no puede llegar tan lejos.

Señala que el hecho de que antes de la aceptación de la herencia no exista sujeto pasivo y la Administración no pueda determinar y liquidar la deuda no sólo no es ningún argumento, sino que es precisamente lo que sucede en las sucesiones ordinarias, sin ius transmissionis. Y de hecho sucede habitualmente. Y no por ello se considera una limitación el hecho de no aceptar la herencia, lógicamente, y no por ello en las sucesiones ordinarias se modifica la fecha de devengo, ni deja de prescribir el tributo, sino que, por el contrario, prescribe con toda normalidad cuando transcurre el plazo previsto de 4 años y 6 meses establecido en la normativa (desde el fallecimiento, no desde la aceptación), de conformidad con los arts. 24 y 25 LISD y art. 66 y ss. LGT.

La referida infracción de la normativa de aplicación y de la más reciente jurisprudencia, a efectos de la decisión adoptada en la resolución recurrida convierte el tributo en imprescriptible, conlleva una inadmisión y proscrita doble imposición y vulnera el principio de capacidad económica y no confiscatoriedad de los tributos (art. 31.1 CE en relación con los arts. 1, 2.2.c) y 3.1 LGT). Es incongruente que haya dos transmisiones y, por ende, dos liquidaciones.

Afirma que no cabe una doble liquidación tributaria pues, aunque la normativa reguladora del ISD hace coincidir el devengo con el óbito del causante, no se puede prescindir de la adquisición de la herencia, que se produce mediante la aceptación de la misma, lo cual supone en su caso el incremento patrimonial que constituye el hecho imponible del impuesto, a tenor de lo dispuesto en los arts. 1 y 3 LISD.

La exigencia del impuesto y su devengo debe esperar al momento en que la herencia ha sido aceptada, con independencia de que, una vez aceptada, los efectos de esta en cuanto a su valoración, prescripción, se retrotraen a la fecha de fallecimiento del causante.

El precepto invocado tanto por la Administración, como por la sentencia recurrida (art. 24.3 LISD), en modo alguno dice lo que incomprensiblemente dicen las mismas, ni tampoco ningún otro. El art. 24.3 LISD establece que "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan". En su opinión no es posible que lo sucedido en una sucesión pueda interpretarse como una "limitación", en otra sucesión diferente, ni que le pueda afectar en modo alguno, cuando resulta más que evidente que son dos sucesiones distintas e independientes que en ningún momento se comunican entre ellas.

Recuerda que la aceptación, a efectos fiscales, no es necesaria para que se produzca el devengo. Pero da la sensación, con la tesis combatida, que es necesaria para que corra la prescripción, que se irá reiterando hasta que alguien ejerza o agote el ius transmissionis.

Por otro lado, tampoco es sostenible que una misma herencia esté prescrita para el transmitente y no lo esté para el transmisario.

En suma, deduce la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto que se case y anule la Sentencia recurrida ya referenciada, se desestime plenamente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la C. A. de Cataluña contra el acto recurrido asimismo referenciado, y en su virtud, previa la tramitación que legalmente corresponda, se dicte sentencia por la que, con estimación íntegra del presente recurso, se declare la conformidad a derecho del acto recurrido y consecuentemente su plena corrección, eficacia y vigencia dejándolo inalterado, condenando a la Administración demandante a estar y pasar por este pronunciamiento y al pago de las costas".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] en su día dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se desestime plenamente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la C. A. de Cataluña contra la resolución del T. E. A. R. de Cataluña de fecha 2 de octubre de 2020 por la que se resuelven conjuntamente los procedimientos previamente acumulados por el mismo T. E. A. R. en vía administrativa NUM000 y NUM001, y en su virtud, previa la tramitación que legalmente corresponda, dicte Sentencia por la que, con estimación íntegra del presente recurso, se declare la conformidad a derecho del acto recurrido y consecuentemente su plena corrección, eficacia y vigencia dejándolo inalterado, condenando a la Administración demandante a estar y pasar por este pronunciamiento y al pago de las costas procesales de la instancia y del recurso de casación, conforme al art. 93.4 L. J. C. A.". (sic).

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

1. La Abogada de la Generalitat de Catalunya, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 3 de octubre de 2023.

Tras recoger los antecedentes del caso, señala que la sentencia que se recurre en casación avala la actuación de la Agencia Tributaria Catalana al asumir la posición de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que recoge la tesis moderna o de la adquisición directa en la interpretación del " ius transmissionis" del art. 1006 CC.

Por el contrario, el TEARC entendió que el Sr. Matías heredó en dos momentos diferentes, el 25% en nombre propio, heredada de Matilde y que se encuentra prescrita, y el 25% correspondiente a la parte de la herencia de Matilde que correspondía a Otilia, que al no ser adquiridos por esta, al fallecer, se trasladó a Matías y a su hermano, por mitades.

Entiende que no se puede admitir que la herencia de la primera causante (Matilde), por la vía de la transmisión del ' ius delationis', haya meritado en el momento de su defunción, en tanto en cuanto los herederos de la segunda causante no podían meritarlo hasta la defunción de la segunda causante (Otilia).

Tal y como establece la sentencia recurrida, la STS 936/2018, de 5 de junio, que acoge y recepciona la STS 539/2013, de 11 de septiembre, de la Sala Primera, sobre la naturaleza y alcance del art. 1106 CC, establece que fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, 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".

Destaca que los aspectos relevantes de esta jurisprudencia de la Sala Tercera se resumen en que, en caso de aceptación, ya sea expresa o tácita, por parte del transmisario sólo se produce una adquisición, si sólo hay una adquisición, únicamente se produce un hecho imponible, no una doble transmisión/adquisición, en consecuencia, la aceptación de la herencia retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (art. 24 de la Ley 29/1987 y art. 989 CCI) lo que significa que para suceder hay que aceptar y, desde el punto de vista tributario, que se ha de producir la adquisición de los bienes, definido como hecho imponible (art. 3.1 a) Ley 29/1987). A sensu contrario, no se puede gravar a quien no ha aceptado la herencia, pues ello iría en contra del principio de capacidad económica. Por lo que el " ius transmissionis", del art. 1006 CC 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 de su causante (primer causante).

El no ejercicio del derecho a aceptar o repudiar por parte del llamado como heredero es, sin duda, una limitación en la adquisición de los bienes del causante, que impide la producción del hecho imponible. Una interpretación que redujera las excepciones del art. 24.3 LISD a los supuestos en los que el testador hubiera previsto respecto de la persona que es titular del " ius delationis" cargas u obligaciones, supone obviar que el precepto regula el "devengo" del impuesto tanto en su regla general como supuestos en los que la adquisición no sea efectiva por la necesidad de observar esas limitaciones que impiden el tránsito. De acuerdo con lo argumentado en la sentencia impugnada, lo que no se puede pretender es que la Administración determine y liquide la deuda tributaria sin que haya sujeto pasivo de la obligación. Una interpretación en este sentido sería incoherente con las previsiones lo suficientemente amplias del art. 24.3 LISD, para integrar supuestos de no adquisición efectiva y, por tanto, no producido el hecho imponible a gravar.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a la cuestión suscitada en el auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime íntegramente el presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente".

2. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado también como parte recurrida, presentó escrito fechado el 20 de septiembre de 2023, en el que se abstiene de formular oposición al recurso.

Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 5 de octubre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de diciembre de 2023, se designó ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 12 de marzo de 2024, fecha en que

efectivamente se inició su deliberación, finalizando el 2 de abril siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado mayoritario que seguidamente se expresa.

No estando conforme el magistrado ponente con el criterio de la Sala, declinó la ponencia y la Exma. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde asumió la redacción de la Sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar cuál es el día a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Fallecimiento de doña Matilde y declaración de herederos abintestato.

El 26 de julio de 2011 falleció doña Matilde, siendo declarados herederos abintestato, con fecha 21 de julio de 2016, su hermana, doña Otilia, y sus sobrinos, don Matías (actual recurrente en casación) y su hermano.

Habiendo fallecido doña Otilia el 18 de abril de 2015 sin aceptar la herencia de su hermana y transmitiéndose a sus sobrinos el ius delationis de la herencia de doña Matilde, el 27 de octubre de 2016 se otorgó escritura pública de manifestación y aceptación de herencia, con número de protocolo 1958, en virtud de la cual don Matías y su hermano aceptaron las herencias de sus tías doña Matilde y doña Otilia.

En la citada escritura se describen los bienes relictos de la herencia de doña Matilde, que consisten en los siguientes:

- Vivienda situada en Esplugues de Llobregat con un valor de 55.150 euros.
- 50 por ciento del saldo existente en una cuenta corriente de la entidad Caixabank por importe de 3.080,10 euros.

Igualmente constan los bienes y derechos de la herencia de doña Otilia, entre los cuales y a los efectos del presente recurso, solamente resulta interesante mencionar el derecho de transmisión o " ius transmissionis" de aceptar la herencia de su hermana, doña Matilde, constituida por una mitad indivisa de la finca y del saldo bancario inventariado, anteriormente mencionados.

2.2. Autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones.

Con fecha 23 de diciembre de 2016, don Matías presentó dos declaraciones y autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Oficina Liquidadora de Terrassa de la Agencia Tributaria de Cataluña.

La primera se correspondía con la herencia de doña Matilde, en la que se consignó una base imponible de 14.597,68 euros, determinada a partir de la suma del valor catastral del inmueble (24.264,90 euros), el saldo de la cuenta corriente (3.080 euros) y un valor del ajuar doméstico de 850,35 euros, es decir, un total de 29.195,35 euros de los cuales el interesado se imputaba el 50 por ciento.

La segunda autoliquidación consignó la base imponible correspondiente a los bienes y derechos de la herencia de doña Otilia.

2.3. Procedimientos de comprobación limitada.

El 13 de septiembre de 2018, la Agencia Tributaria de Cataluña notificó a don Matías el inicio de un procedimiento de comprobación limitada respecto de la autoliquidación correspondiente a la herencia de doña Otilia, mediante la comunicación de una propuesta de liquidación en la que, sin embargo, se englobaban las declaraciones de ambas herencias. En la propuesta se incrementaba el valor declarado de la vivienda consignada en la autoliquidación de la herencia de doña Matilde, así como el aumento del valor del ajuar doméstico, y se fijaba un recargo por presentación extemporánea.

Don Matías presentó alegaciones en las que, entre otras cuestiones, manifestó que la propuesta incurría en un evidente error de hecho al integrar en la base imponible bienes y valores que no formaban parte del caudal relicto de doña Otilia (sino de doña Matilde).

La Agencia Tributaria de Cataluña dictó liquidación en la que se estimaron parcialmente las alegaciones presentadas, excluyendo los bienes correspondientes a la herencia de doña Matilde. Esta liquidación fue notificada el 17 de abril de 2019, tras dos intentos infructuosos efectuados los días 9 y 10 de abril de 2019.

En la misma fecha de la anterior notificación se comunicó, por su parte, el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitada respecto de la herencia de doña Matilde en el que se incluyó la correspondiente propuesta de liquidación.

Finalmente, la Agencia Tributaria de Cataluña, dictó liquidación provisional respecto de la herencia de doña Matilde por un importe a ingresar de 1.000,48 euros.

2.4. Reclamaciones económico-administrativas.

Don Matías presentó, con fecha 13 de mayo de 2019, reclamación económico-administrativa que se registró con n.º NUM000 contra la liquidación del impuesto derivada de la herencia de doña Otilia. Y, el 29 de julio de 2019, formuló nueva reclamación económico-administrativa con n.º NUM001 contra la liquidación de la herencia de doña Matilde.

Ambas reclamaciones se acumularon en vía económico-administrativa y fueron finalmente estimadas mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 2 de octubre de 2020.

La reclamación n.º NUM000 (herencia de doña Otilia) fue estimada tras constatarse la caducidad del procedimiento de comprobación limitada. Por su parte, la reclamación n.º NUM001 (herencia de doña Matilde) se estimó por considerar que el derecho de la Administración tributaria a liquidar el impuesto había prescrito. En este sentido, tras citar diversos antecedentes de doctrina administrativa y pronunciamientos judiciales, la resolución económico-administrativa adopta el criterio jurídico contenido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de diciembre de 2018 (rec. 734/2017, ECLI:ES:TSJM:2018:13783) en virtud del cual, en los casos de ius transmissionis como el actual, el dies a quo de la prescripción tiene lugar en la fecha del fallecimiento del primer causante.

2.5. Recurso contencioso-administrativo.

La Agencia Tributaria de Cataluña, disconforme con la estimación de la reclamación n.º NUM001 y el criterio adoptado sobre la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones de la herencia de doña Matilde, interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 144/2021 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y que fue estimado por sentencia de 28 de julio de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el FD tercero, apartado quinto, con el siguiente tenor literal:

"[...] 5. Sobre el dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria.

Según hemos expuesto, el art. 3.1 a) LISD 29/1987, 18 diciembre, determina que el hecho imponible es la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Por tanto, es esa adquisición mediante la aceptación la que va a determinar la concurrencia no solo del hecho imponible sino también del sujeto pasivo que ha de autoliquidar el impuesto según el valor de los bienes.

Debemos considerar que, la regla general consiste en que el impuesto se devengue en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante - art. 24.1 de la Ley 29/1987 -, pero también que el apartado 3 del citado artículo contiene una salvedad o excepción, la de que la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como " cualquier otra limitación"), que pueden ser por voluntad del testador o no, supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en que esa limitación desaparezca. Y aquí se produce esa situación. Existe una limitación para la adquisición de los bienes del primer causante motivada por la falta de ejercicio del " ius delationis" que pasa a los herederos del transmitente que sobrevivió al primer causante pero no adquirió la herencia porque no la aceptó y, por tanto, no llegó a adquirir los bienes integrantes de la masa hereditaria.

Lo que no se puede pretender es que la Administración determine y liquide la deuda tributaria sin que haya sujeto pasivo de la obligación. Una interpretación en este sentido sería incoherente con las previsiones lo suficientemente amplias del art. 24.3 LISD, para integrar supuestos de no adquisición efectiva y, por tanto, no producido el hecho imponible a gravar.

El no ejercicio del derecho a aceptar o repudiar por parte del llamado como heredero es, sin duda, una limitación en la adquisición de los bienes del causante, que impide la producción del hecho imponible.

Hay que señalar también que una interpretación que redujera las excepciones del art. 24.3 LISD a los supuestos en los que el testador hubiera previsto respecto de la persona que es titular del "ius delationis" cargas u obligaciones, supone primero, obviar que el precepto regula el "devengo" del impuesto tanto en su regla general como supuestos en los que la adquisición no sea efectiva por la necesidad de observar esas limitaciones que impiden el tránsito.

La mecánica del "ius transmissionis" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el "ius delationis" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, produciendo una única transmisión como así ha determinado el TS y sin que esta Sala desconozca la Jurisprudencia fijada por la STS 936/2018, de 5 de junio y 434/2019, de 29 de marzo. Es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, que a su vez, podrá ejercitar tanto su "ius delationis" como el que le es transmitido por herencia de su causante - transmitente-.

Como argumento de cierre a todo lo anterior, cabe señalar que la previsión del "ius transmissionis" en nuestro CC supone dar solución a un supuesto, si bien habitual, que se escapa de la solución natural al fenómeno sucesorio, como es no ejercitar el "ius delationis" por parte del llamado a ello en testamento o por Ley. Tengamos presente supuestos en los que concurre la mera dejación de los herederos que no ejercen el "ius delationis", o por una sucesión de fallecimientos en un espacio corto de tiempo, o un retraso en la aceptación y partición de la herencia del primer progenitor hasta el fallecimiento del otro -periodo en el que pueden fallecer en el ínterin otros herederos-, o la existencia de controversias entre los herederos que haga que se dilate la aceptación y partición. De esta forma, cabe señalar que la adquisición de los bienes por parte del heredero es el supuesto normal y el que manifiesta la riqueza a gravar con la aceptación de la herencia.

De esta forma, consideramos que la fijación del "dies a quo" de la prescripción del derecho a liquidar en el momento del fallecimiento del transmitente determina que se produzca efectivamente el hecho imponible tal y como ha sido determinado por Ley -art. 3.1 a) y 24 LISD-.

Este criterio que aquí sostenemos de fijar el "dies a quo" de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria con el momento del fallecimiento del transmitente, ha sido sostenido por la reciente STSJ Castilla y León, Valladolid, Sección 2ª, núm. 114/2021, 4 de febrero.

Se impone en definitiva la estimación íntegra del recurso en relación a la reclamación núm. NUM001 de conformidad con la pretensión formulada por la parte demandante, se anula la misma y se declara no prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por el concepto de ISD respecto a la herencia de la Sr. Matilde., con las consecuencias que a ello se dé lugar, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68 y 70 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco normativo.

1. Conforme al auto de admisión, la resolución de la cuestión que suscita este recurso requiere la interpretación de los siguientes artículos de la Ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ["LISD"].

1.1. El artículo 3.1.a) de la LISD, que dispone:

"1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio."

1.2. El artículo 24 de la LISD, que regula el devengo del impuesto y establece:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

(...)

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

1.3. Y el artículo 25 de la LISD que, en materia de prescripción, señala:

"1. La prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo."

2. Igualmente, será preciso interpretar los siguientes preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

2.1. El artículo 66.1.a) de la LGT que preceptúa:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. [...]"

2.2. El artículo 67.1 de la LGT que, bajo la rúbrica " cómputo de los plazos de prescripción", señala:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo. [...]"

3. A su vez, deberá tenerse en consideración, adicionalmente, los siguientes preceptos del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

3.1. El artículo 67 del RISD que dispone:

"1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento. El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto "inter vivos".

b) En los demás supuestos, en el de treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato."

3.2. El artículo 69 del RISD contempla diversos supuestos de suspensión de los plazos de presentación.

4. Finalmente, los artículos 989 y 1006 del Código Civil disponen:

4.1. El artículo 989 del CC:

"Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda."

4.2. El artículo 1006 del CC:

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

Cuarto. Criterio de la Sala.

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos solicita determinar el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de una causante (doña Matilde) en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece (doña Otilia) sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos (don Matías, recurrente en casación), que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

En esencia, las partes muestran su discrepancia al respecto, fijando dicho momento en el día de fallecimiento de doña Matilde (como mantuvo el TEAR de Cataluña y don Matías, recurrente en casación) o, por el contrario, cuando se produjo el fallecimiento de doña Otilia (posición mantenida por la Sala de instancia en la sentencia recurrida en casación y por la Generalitat de Cataluña).

2. Tal y como recoge el auto de admisión, esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por los distintos Tribunales Superiores de Justicia, lo que justifica el interés casacional objetivo.

En efecto, por una parte, la sentencia recurrida, tras exponer la normativa y la jurisprudencia sobre la unidad de hecho imponible y devengo en casos como el actual, concluye que el término inicial del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones con respecto a la herencia del primer causante, se produce a partir del fallecimiento del segundo causante puesto que, conforme a la interpretación conjunta de los artículos 3.1.a) y 24.3 de la LISD, es en ese momento en el que se produce efectivamente el hecho imponible consistente en la adquisición de bienes y derechos y en el que, en definitiva, se concreta el sujeto pasivo del impuesto, por lo que solamente a partir del mismo puede la Administración determinar y liquidar la deuda tributaria.

Asimismo, cita la sentencia impugnada en casación, como refuerzo argumental a su conclusión, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (rec. 1087/2019, ECLI:ES:TSJCL:2021:325) que, si bien no aborda específicamente el cómputo del plazo de prescripción sino el plazo de presentación de la autoliquidación, sí contiene un criterio jurídico (FJ 2º) que cabe considerar concurrente con el de la sentencia hoy recurrida:

"[...] lo que el demandante sostiene es que el plazo voluntario de seis meses para liquidar el impuesto litigioso solo puede comenzar desde que al ser declarado heredero de Dª [...] adquirió también el derecho de la misma a aceptar o repudiar la herencia de su hermano premuerto [...], posición que esta Sala comparte. En efecto, es verdad que como regla general el impuesto se devenga en las adquisiciones por causa de muerte el día del fallecimiento del causante - artículo 24.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-, pero no lo es menos que el apartado 3 del precepto citado contiene una salvedad o excepción, la de que la efectividad de la adquisición de los bienes esté suspendida por las razones que indica (entre las que se encuentra la que se describe como "cualquier otra limitación"), supuesto en el que la adquisición se entiende realizada el día en que esa limitación desaparezca y que se estima que puede ser de aplicación aquí de acuerdo con una interpretación integrada y armónica de las normas tributarias y civiles [...]."

Frente a ello, el escrito de preparación aportó diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las que se acogió un criterio dispar. Así, la sentencia de 20 de diciembre de 2018 (rec. 734/2017, ECLI:ES:TSJM:2018:13783), FJ 5º, tras citar un extracto de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 (rec. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183), declara:

"La consecuencia de lo expuesto es que si el transmisario adquiere directamente del primer causante la Administración debe practicar dos liquidaciones, una por cada una de las herencias a que es llamado el transmisario, sin que se pueda practicar una sola liquidación en la que se incluyan los bienes dejados tanto por el primer causante como por el segundo.

Por ello, en el caso examinado procede la anulación de la liquidación impugnada ante el TEAR habida cuenta que se incluyen los bienes que componen las herencias de las hermanas [...], sin que, en este caso, quepa practicar liquidación en relación con la herencia de doña [primera causante] pues al haber fallecido el 16 noviembre 1992 el Impuesto de Sucesiones se encuentra prescrito de tal manera que se ha de estar a valores declarados, habiendo actuado las demandantes adecuadamente al practicar dos autoliquidaciones y tener por prescrito el impuesto referido a la herencia de doña [primera causante]."

3. Como es sabido el derecho de transmisión -" ius transmissionis"- tiene lugar cuando el heredero llamado por el causante originario fallece posteriormente sin haber aceptado o repudiado la herencia del primer causante, pasando a sus herederos (transmisarios) el mismo derecho que el transmitente (segundo causante) tenía.

La cuestión controvertida que, en su momento, se planteó fue determinar si existía, o no, una doble transmisión, lo que obviamente producía no solo efectos civiles, sino también en el ámbito fiscal.

El artículo 1006 del CC, que recoge el derecho de transmisión, establece, como se ha expuesto, que "[p]or muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía."

Pues bien, dicha cuestión fue zanjada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 539/2013, de 11 de septiembre, en la que se declara:

"[...] 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 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; 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.

(...)

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".

A su vez, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a partir de la indicada sentencia de 11 de septiembre de 2013, cit., tuvo ocasión de analizar en las sentencias de 5 de junio de 2018 (rec. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183) y 29 de marzo de 2019 (rec. 1397/2017, ECLI:ES:TS:2019:1146) la cuestión consistente 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 se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por tanto, dos hechos imponderables, o sólo una. Y, al respecto, fijó como doctrina jurisprudencial la siguiente:

"[...] 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 imponderable, no dos hechos imponderables 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)".

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta al caso examinado comporta que no pueda resultar controvertido que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponderable, y que el heredero transmisor, don Matías, sucede directamente al causante, doña Matilde, y no como sucesor del heredero transmitente, doña Otilia, quien nunca llegó a aceptar la herencia de aquella.

4. Partiendo de tales premisas, la única cuestión que ahora se suscita es la relativa al dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ISD en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

Si bien es cierto que no existen pronunciamientos de esta Sala que aborden expresamente la cuestión interpretativa sobre la que se nos pregunta, no es menos cierto que las SSTs de 5 de junio de 2018 y 29 de marzo de 2019, cit., nos ofrecen pautas interpretativas relevantes para la resolución de la controversia.

5. La conclusión alcanzada por la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, en cuanto fija como dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria el momento del fallecimiento del transmitente - doña Otilia-, es compartida por este Tribunal.

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

La adquisición, mediante la aceptación, es, por tanto, un requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible. En el caso examinado, doña Otilia, hermana de la causante -doña Matilde- murió sin aceptar la herencia de ésta, por lo que la adquisición no se produjo. Ello determina que el hecho imponible no tuviera lugar, no estando tampoco determinado el sujeto pasivo del impuesto, por lo que la Administración no podía liquidar el impuesto.

Es cierto que el artículo 24 de la LISD establece, como regla general, 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, el apartado 3 del artículo 24 LISD también dispone que " Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan". A su vez, el artículo 47 RISD, sobre "Devengo", reproduce el tenor del artículo 24 de la ley, y únicamente añade, en el apartado 3 "in fine", que se atenderá al momento en que desaparezcan las limitaciones (condición, término, etc.), no solo para entender realizada la adquisición, sino también "para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen".

Así, pues, los preceptos citados -art. 24.3 LISD y 47.3 RISD- establecen la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión mortis causa, posibilitando la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación.

Considera esta Sala, en línea con lo recogido en la sentencia impugnada, que la falta de ejercicio del " ius delationis" que pasa a los herederos de la transmitente -doña Otilia- que sobrevivió al primer causante -doña Matilde- pero que no llegó a adquirir la herencia porque no la aceptó, es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD -"cualquier otra limitación"- que impide que se produzca el hecho imponible.

Por tanto, concurriendo una limitación en la adquisición de los bienes del causante, dicha adquisición " se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente, que es el momento en que se transmite el ius delationis a favor de sus herederos -por lo que aquí interesa, don Matías- y estos pueden ejercerlo, y con su ejercicio, se produce la adquisición de la herencia del primer causante, produciéndose una única transmisión hereditaria conforme a la doctrina jurisprudencial de esta Sala, cuyo devengo ha tenido lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, en que desaparece la limitación.

Como con acierto recoge la sentencia impugnada en casación, la mecánica del " ius transmissionis" no puede obviar que el hecho imponible se produce cuando a la muerte del segundo causante -transmitente- sus herederos ejercitan el " ius delationis" transmitido y adquieren, por la aceptación, la herencia del primer causante, pues es en ese momento, fallecimiento del segundo causante, cuando las limitaciones a la adquisición de los bienes desaparecen y se produce el tránsito al transmisario, " que a su vez, podrá ejercitar tanto su "ius delationis " como el que le es transmitido por herencia de su causante -transmitente-".

Refuerza esta conclusión la doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida en las sentencias cit. (SSTS 936/2018, de 5 de junio y 434/2019, de 29 de marzo), en las que se declara que la correcta interpretación de los preceptos examinados impide hablar de adquisición de la herencia cuando no ha habido aceptación, de forma que sólo hay adquisición en caso de aceptación -expresa o tácita- (artículo 3.1.a) LISD); que si bien la aceptación retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento (art. 24 LISD y 989 C.c.), ello 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; que si sólo hay una adquisición acontece una sola vez el hecho imponible (artículo 3.1.a) LISD) y que 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 causante originario.

Es cierto que por esta Sala se ha emitido algún pronunciamiento interpretando el apartado 3 del artículo 24 LISD, en el sentido de que la ley posibilita la adquisición en un momento posterior cuando el título transmisivo contenga una condición, término, o, fideicomiso, sosteniendo la sentencia de 28 de marzo de 2006 (recurso n.º 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098) que en ese caso el embargo no constituye limitación o condición, - "[e]l embargo no supone limitación respecto a la adquisición. El embargo supone una traba respecto a la posibilidad de disposición, al igual que sucede en muchos otros casos en los que se hereda un determinado bien con una carga real, con un derecho real sobre cosa ajena, o con cualquier otra limitación legal"- y concluye que "[...] la adquisición hereditaria aquí cuestionada no se supeditó a condición, término, fideicomiso ni otra limitación [...]", por lo que fácilmente se advierte que nada tiene que ver con la cuestión ahora suscitada.

Es más, en la sentencia de esta Sala de 7 de mayo de 2013 (rec. 6305//2010), se examinó el momento de la sucesión hereditaria generadora del hecho imponible a efectos de determinar si es aplicable un beneficio sucesorio establecido en virtud de una norma que entró en vigor después de la muerte del causante pero antes de la protocolización del testamento ológrafo, pero en ese caso, la institución de heredero se producía en el testamento,

independientemente de las formalidades a las que debía verse sometido el testamento ológrafo, lo que evidentemente difiere del caso que nos ocupa.

6. La consecuencia que se extrae, tanto de los preceptos examinados como de la jurisprudencia citada, es que el dies a quo de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria en el caso examinado no es otro que el momento del fallecimiento del transmitente.

Cuarto. *Respuesta a la cuestión de interés casacional.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia.

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 :

Primero.

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

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Ricard Simó Pascual, en representación de don Matías , contra la sentencia dictada el 28 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 144/2021.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formula el MAGISTRADO EXCMO. SR. D. DIMITRY BERBEROFF AYUDA, con relación a la sentencia dictada en el recurso de casación 7050/2022, en lo sucesivo, "la sentencia".

Desde el máximo respeto y consideración al criterio de mis compañeros, discrepo de la interpretación que la sentencia hace del apartado 3 del art. 24 LISD con relación al supuesto enjuiciado, en el que una heredera

abintestato (doña Otilia) fallece sin aceptar ni repudiar la herencia de su hermana (doña Matilde) y el derecho se transmite a sus herederos (don Matías, recurrente en casación).

En particular, no estoy de acuerdo con la apreciación de que dicha circunstancia constituya una "limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 LISD que impide que se produzca el hecho imponible", lo que lleva a la sentencia a proclamar que "dicha adquisición "se hallaba suspendida" hasta que desapareciera la limitación, lo que tuvo lugar a la muerte de la transmitente."

A mi modo de ver, resultan procedentes las siguientes consideraciones

1.- D. Matías era causahabiente, por un lado, de doña Matilde y, por otro lado, de doña Otilia.

Por lo que se refiere a la sucesión de doña Otilia, la resolución del TEAR de Cataluña declaró la caducidad del procedimiento tributario, pronunciamiento no cuestionado en este recurso de casación.

En cuanto a la sucesión de doña Matilde, don Matías adquirió en nombre propio una parte de los bienes de doña Matilde (constatando el TEAR de Cataluña la prescripción, lo que tampoco se discute en esta casación) y, por derecho de representación, la parte de la herencia de doña Matilde que correspondía a doña Otilia y que al no adquirir ésta (porque falleció sin aceptar), se trasladó a don Matías y a su hermano (al corresponderles el ius transmissionis), liquidando la Administración por la adquisición de tales bienes, surgiendo aquí la controversia sobre su posible prescripción.

2.- Sentado lo anterior, sin perder de vista que el art. 1006 del Código Civil, establece que "[p]or muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía", comparto la afirmación de mis colegas, relativa a que nuestras sentencias 936/2018, de 5 de junio, rca. 1358/2017, ECLI:ES:TS:2018:2183, y 434/2019 de 29 de marzo rca. 1397/2017, ECLI:ES:TS:2019:1146 -que proyectaron en el ámbito tributario el nítido criterio de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) núm. 539/2013, de 11 de septiembre, recurso 397/2011, ECLI:ES:TS:2013:5269-, ofrecen pautas interpretativas relevantes para la resolución de la controversia.

3.- Ahora bien, tales pautas interpretativas relevantes conducen, a mi juicio, a una solución contraria a la que incorpora la sentencia frente a la que testimonio mi desacuerdo.

A efectos sistemáticos y a partir de la expresada jurisprudencia, cabe enfatizar (i) que el derecho de transmisión (ex 1006 CC) no constituye 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; (ii) que no hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis; (iii) que el fenómeno sucesorio del causante de la herencia se presenta con unidad orgánica y funcional, 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; (iv) y que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto, afirmación válida para las sucesiones mortis causa regidas por el Código Civil, como en aquellas Comunidades Autónomas que reconozcan en su derecho civil común o especial el ius transmissionis, de forma semejante, como sucede con el Código Civil de Cataluña.

4.- Partiendo de estas premisas, la sentencia afirma -correctamente- que no puede resultar controvertido que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, y que el heredero transmisario, don Matías, sucede directamente a la causante, doña Matilde, y no como sucesor del heredero transmitente, doña Otilia, quien nunca llegó a aceptar la herencia de aquella.

Hasta aquí, de acuerdo; sin embargo, una aplicación coherente de esta conclusión junto a las pautas interpretativas relevantes, derivadas de la jurisprudencia de la Sala Primera y de esta Sala Tercera, deberían haber llevado a la estimación del recurso de casación.

5.- En efecto, no es posible avalar el desplazamiento del hecho imponible -a partir del fallecimiento del segundo causante- que acomete la Sala de Barcelona, sobre la base de la interpretación conjunta de los artículos 3.1.a) y 24.3 de la LISD, entendiendo que es, en ese momento, en el que se produce efectivamente el hecho imponible, consistente en la adquisición de bienes y derechos y en el que, en definitiva, se concreta el sujeto pasivo del impuesto, por lo que solamente a partir del mismo puede la Administración determinar y liquidar la deuda tributaria.

Al desestimar el recurso de casación, la sentencia de la que discrepo ampara dicho criterio, considerando que la no aceptación de doña Otilia impide que se produzca el hecho imponible.

6.- En mi opinión, el día a quo del plazo de prescripción debe situarse en el momento del fallecimiento de la causante, es decir, doña Matilde, porque así se infiere del apartado 1 del artículo 24 LISD, en cuya virtud, en las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y, a todos los efectos, la causante -en la liquidación NUM007, practicada a don Matías- era doña Matilde.

Recordemos, una vez más, que don Matías sucede a la misma y que, de acuerdo con la jurisprudencia expresada, existió una única sucesión. Desde esta perspectiva, el cómputo del periodo de prescripción se inicia desde el momento del hecho imponible, es decir, desde la defunción de la causante (doña Matilde), pues a ese instante se retrotraen los efectos de la aceptación (art. 24 de la LISD y art. 989 CC).

7.- Por otro lado, no parece que el apartado 3 del artículo 24 LISD esté pensado para situaciones como la que nos ocupan ni que resulte de aplicación en los términos que patrocina la sentencia.

Expresa el apartado 3 del artículo 24 LISD: "Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan."

Los bienes de la primera herencia (de doña Matilde) nunca se integraron en la segunda herencia (de doña Otilia), de modo que el plazo de prescripción empieza a contar desde que se produce la defunción de la primera, pues a dicha fecha se retrotraen los efectos de la aceptación.

8.- Además, el fallecimiento de doña Otilia, determinante de la imposibilidad de que pudiera aceptar o renunciar la herencia, en modo alguno puede entenderse como una limitación en la adquisición (por parte de un tercero) de los bienes de la causante, impeditiva de la producción del hecho imponible. El fallecimiento de aquella, sin aceptar o renunciar la herencia, únicamente comporta el efecto transmisivo del derecho, que opera como presupuesto para legitimar la aceptación o rechazo de la herencia que, ex lege, ostenta el heredero transmisorio (sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera 539/2013, de 11 de septiembre de 2013).

Sin embargo, dicha circunstancia no es una limitación -como apunta la sentencia- sin que, con relación a los bienes que alimentan la controversia, quepa mantener que don Matías (el transmisorio) viera limitado su derecho a su adquisición, básicamente, porque no era titular de tal derecho, dado que para su adquisición estaba llamada doña Otilia.

Tras el fallecimiento de esta, se produjo la transmisión del derecho, determinante de la posibilidad de que don Matías pudiera aceptar o rechazar los bienes que podrían haber correspondido a doña Otilia y que, conforme a todo lo expresado, al existir una única sucesión, los adquirió directamente de doña Matilde sin limitación o condición alguna. De igual manera, tampoco "se hallaba suspendida" dicha adquisición, hasta que desapareciera la pretendida limitación que, según la sentencia, tuvo lugar a la muerte de la transmitente (doña Otilia).

En consecuencia, no comparto la interpretación que la sentencia realiza del apartado 3 del artículo 24 LISD y, en particular, de que, en este caso, hubiera existido una limitación en la adquisición que se produjo por parte del recurrente con relación a los bienes de la causante, doña Matilde.

9.- Además, la sentencia de la que discrepo se aparta de la interpretación que venimos postulando de la limitación que recoge el apartado 3 del art.24 LIS.

Así, la sentencia de 28 de marzo de 2006, rec. 6806/2000, ECLI:ES:TS:2006:2098, niega la aplicación de dicho apartado y rechaza que el devengo tuviera lugar en un momento posterior al del día del fallecimiento del causante, por la circunstancia de que la adquisición tuviera por objeto, bienes gravados por un embargo.

Más recientemente, en la sentencia 265/2024 de 19 de febrero, rca 5126/2022, ECLI:ES:TS:2024:1115, también hemos rechazado la aplicación del apartado 3 del art 24 LISD, concluyendo que, cuando la adquisición de la condición de heredero forzoso se produce como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme, dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, el momento en que se produce el devengo del impuesto sobre sucesiones es el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

10.- En consecuencia, el recurso de casación debió estimarse, porque el derecho a liquidar el impuesto de Sucesiones se encontraba ya prescrito en el momento en el que se produjo la aceptación de la herencia por parte de don Matías, no solo con relación a los bienes que adquirió por derecho propio, sino también con relación a los bienes adquiridos como consecuencia del ius transmissionis, tras el fallecimiento de doña Otilia.

En Madrid, a la misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.

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.