

LA DOCTRINA CIVILISTA DEL *IUS TRANSMISSIONIS* LLEGA, AL FIN, A LA SALA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA DEL TRIBUNAL SUPREMO*

Maria Planas Ballvé

Profesora Asociada de Derecho Civil
Universidad Autónoma de Barcelona

TITLE: *The civilist doctrine of the ius transmissionis finally arrives at the contentious-administrative chamber of the Supreme Court.*

RESUMEN: La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la Sentencia 936/2018, de 5 de junio, corrige su doctrina previa y se suma a la jurisprudencia de la Sala de lo Civil: en la sucesión *ius transmissionis* se produce una adquisición directa. Esta conclusión acarrea que se produzca un solo hecho imponible y, con ello, una sola liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ABSTRACT: *The Contentious-Administrative Chamber of the Supreme Court in Judgment 936/2018, of June 5, corrects its previous doctrine and embrace the jurisprudence of the Civil Chamber: in the ius transmissionis succession a direct acquisition takes place. This conclusion leads to the occurrence of a single taxable event and, with it, a single liquidation of the Inheritance and Donations Tax.*

PALABRAS CLAVE: Sucesión hereditaria; *ius transmissionis*; *ius delationis*; impuesto sobre sucesiones y donaciones

KEY WORDS: *Hereditary succession; ius transmissionis; ius delationis; succession tax*

SUMARIO: 1. ANTECEDENTES. 1.1. Hechos. 1.2. Pretensión. 2. COMENTARIO. 2.1. Aplicación del *ius transmissionis*. 2.2. Teoría de la doble transmisión vs. Teoría de la adquisición directa. 2.3. Jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS. 2.4. Corrección de la doctrina previa de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. 3. REFLEXIÓN FINAL. 4. BIBLIOGRAFÍA.

1. ANTECEDENTES

Este comentario tiene por objeto el análisis de la Sentencia 936/2018, de 5 de junio de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo¹. En ella se reflexiona sobre el alcance del *ius transmissionis* o transmisión del *ius delationis*. La cuestión objeto de controversia es si cuando entra en juego el art. 1006 del Código Civil² se produce una doble delación, transmisión y adquisición hereditaria o solo una. Como se verá, ello es relevante, no solo desde el punto de vista del Derecho Civil, sino

* Este ensayo forma parte del Proyecto de Investigación que lleva por título: Actualización del derecho de persona y familiar. Conflictos, modelos y relaciones DER2014-54997-P.

¹ JUR 2018\166632. En adelante, TS.

² Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, BOE 25/07/1889. En adelante, CC.

que también lo es a efectos tributarios porque determinará la sujeción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones³.

En primer lugar, se presentarán los hechos que ocasionaron esta Sentencia y su pretensión. Se seguirá con su comentario: aplicación del *ius transmissionis*, la teoría de la adquisición directa y la de la doble adquisición, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS y la corrección de la doctrina previa de la Sala de lo Contencioso-Administrativa. Para terminar, se expondrá una reflexión final sobre el tema objeto de estudio, que implica que al concurrir la sucesión *ius transmissionis* solo hay una transmisión.

1.1. Hechos

El supuesto de hecho que motiva la presente Sentencia es el recurso de casación a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia⁴ de Asturias de 29 de diciembre de 2016⁵ que estimó el recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional⁶ de 12 de marzo de 2015 desestimatoria de una reclamación formulada contra una liquidación del ISD.

Los hechos sobre los que ha versado este litigio son los siguientes: por un lado, Doña María falleció en Gijón el 1 de julio de 2010 habiendo otorgado testamento en el que instituyó heredero universal a su esposo, Don Abilio. Por su parte, Don Abilio falleció el 11 de septiembre de 2010 sin haber aceptado ni renunciado a la herencia de Doña María por lo que es aplicable al caso el art. 1006 CC sobre el *ius transmissionis*. Abilio había otorgado testamento en el que instituía heredera a su esposa Doña María y, en caso de premoriencia, los hijos de ambos.

El TEAR afirmó que «esta Sala comparte la tesis de la teoría clásica [...], de acuerdo con la cual cuando fallece un heredero que no ha aceptado ni repudiado la herencia, el *ius delationis* se transmite a sus herederos, produciéndose una doble transmisión», según

³ En adelante, ISD.

⁴ En adelante, TSJ.

⁵ JUR 2017\13135. Interesa traer a colocación el fundamento cuarto: «cierto es que la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decanta por la postura que considera que la herencia se adquiere mediante su aceptación [...] siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible [art. 3.1.a) de la Ley 29/1987], por lo que al no haberse producido en este caso ha de entenderse que, a los efectos del impuesto, los recurrentes no han heredado de D. Balbino los bienes procedentes de su esposa sino exclusivamente su «ius delationis» heredando, por tanto, los bienes directamente de esta última y determinando todo ello que procediese girar solamente una liquidación por el impuesto de sucesiones y no dos como se pretende; y no constituyendo obstáculo alguno a dicha conclusión lo estipulado en el art. 24 de la Ley 29/1987, puesto que de este precepto lo único que se deriva es la retrotracción al momento del fallecimiento del causante de los efectos tributarios del impuesto, tal y como, por otra parte, se desprende de lo dispuesto en el art. 989 del CC».

⁶ En adelante, TEAR.

el TS en esta resolución «invocan (se refieren a una jurisprudencia civil) contradictoria con ella que debemos entender superada».

En cambio, en el fallo del TSJ de Asturias se consideró que «la última tendencia doctrinal y jurisprudencial se decanta por la postura que considera que la herencia se adquiere mediante su aceptación [...] siendo precisamente dicha adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible, por lo que al no haberse producido en este caso ha de entenderse que, a los efectos del impuesto, los recurrentes no han heredado de D. Abilio los bienes procedentes de su esposa sino exclusivamente su *ius delationis* heredando, por tanto, los bienes directamente de esta última y determinando todo ello que procede girar solamente una liquidación por el impuesto de sucesiones y no dos como se pretende». En otras palabras, el TSJ de Asturias falló que cuando entra en juego el *ius transmissionis* existe una única transmisión a efectos civiles y fiscales.

1.2. Pretensión

En efecto, el objeto del recurso es si se produce una doble delación, transmisión y adquisición hereditaria y con ello un doble devengo del ISD o bien solo una transmisión para los herederos de Don Abilio y por derecho de transmisión de Doña María con lo que solo una liquidación del ISD.

Entendemos que el ISD debe liquidarse conforme a la naturaleza civil de la institución jurídica en cuestión: el *ius transmissionis*. Así, consideramos que debemos acudir a la doctrina civilista para determinar si se produce o no una doble transmisión y con ello una doble aceptación y esto es lo que ha hecho en esta Sentencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS.

Si afirmamos que se ha llevado a cabo una doble transmisión y aceptación, se entenderá que también se ha producido dos veces el hecho imponible lo que acarrea dos liquidaciones del ISD.

En la sucesión *ius transmissionis* intervienen las siguientes personas:

- El primer causante, el que fallece en primer lugar, en nuestro caso Doña María.
- El transmitente o segundo causante, el que fallece en segundo lugar sin haber aceptado ni renunciado a la herencia del primer causante, aquí Don Abilio.
- Los transmisarios, los herederos del transmitente y que en virtud del art. 1006 CC pueden aceptar o repudiar la herencia del primer causante, los hijos de Don Abilio y de Doña María.

Para que entre en juego el art. 1006 CC (*ius transmissionis*) la sucesión *mortis causa* debe estar abierta o deferida, existirá un llamamiento determinado para suceder a esa herencia y el llamado o transmitente debe haber sobrevivido al causante y no haber ni aceptado ni repudiado a la herencia del primer causante.

El transmisario deberá aceptar la herencia del transmitente o segundo causante y una vez ésta esté aceptada, el transmisario podrá aceptar o repudiar la herencia del primer causante⁷: la herencia del transmitente deviene una vía de acceso a la herencia del primer causante.

2. COMENTARIO

2.1. Aplicación del *ius transmissionis*

En nuestro sistema de Derecho civil, que sigue sobre esta materia las líneas del Derecho romano, no existe una adquisición *ipso iure* de la herencia con poder de repudiación, sino que con la delación se tiene el poder de aceptarla o repudiarla. En efecto, la delación de la herencia es el llamamiento (vocación) efectivo a una determinada persona para que, mediante su aceptación expresa o tácita, adquiera la herencia. No supone la adquisición de la herencia, sino el derecho a aceptarla o repudiarla⁸.

El derecho de transmisión (*ius transmissionis*) implica transmitir *mortis causa* la delación (*ius delationis*): el llamado muere sin aceptar ni repudiar a la herencia que se

⁷ En este sentido, Vid. BINDER, J., *Derecho de sucesiones*, trad. LACRUZ BERDEJO, J.L., Editorial Labor, Barcelona, 1953, p. 27, que sostiene: «El heredero favorecido por el derecho de transmisión no puede optar por aceptar la herencia del primer causante y repudiar la herencia propia del transmitente, puesto que *ius delationis* es un valor patrimonial ínsito en ésta, y la aceptación ha de ser total. Puede hacer, en cambio, lo inverso». También DÍEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Instituciones de Derecho Civil. Vol. II. Derechos reales, derecho de familia, derecho de sucesiones*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 617, establecen que cuando el llamado muere sin aceptar o repudiar la herencia «el *ius delationis* se integra como un elemento más en el patrimonio hereditario del difunto. Si la acepta, serán titulares de su *ius delationis*, pueden aceptar o repudiar la primera herencia. Si no la aceptan, carecen de este poder». En el Derecho Civil catalán se establece esta norma expresamente en el art. 461-13.2 Código Civil de Catalunya: «Los herederos del llamado que haya muerte sin haber aceptado ni repudiado la herencia la pueden aceptar o repudiar, pero solo si previamente o en el mismo acto aceptan la herencia de su causante». En la Compilación del Derecho Civil de Navarra también se regula en estos términos. Así el art 317 de la Compilación de Navarra: «El derecho del heredero a aceptar o renunciar la herencia se transmite a sus propios herederos, pero éstos no tendrán tal derecho si hubieren renunciado de su causante; si fueren varios, podrán ejercitar el derecho independientemente unos de otros». También Vid. el art. 354.2 del Código Civil de Aragón: «La transmisión del derecho a aceptar o repudiar la herencia del causante solo tiene lugar en favor del llamado que acepta la herencia del transmitente».

⁸ No ocurre lo mismo en el Derecho alemán donde, a diferencia del sistema del Derecho romano, la delación no es supuesto distinto de la vocación. Allí la vocación significa la adquisición de la herencia y se tiene derecho a repudiarla. Vid. BINDER, J., *Derecho de sucesiones...*, p. 28 y ss.

la ofrecido⁹. Nos encontramos ante un derecho subjetivo, no una mera expectativa de derecho¹⁰.

Esta sucesión se produce por ministerio de la ley¹¹ porque el art. 1006 CC nos dice, con carácter imperativo, que «pasará»: «Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía»¹².

Si el delado (aquí Don Abilio) muere antes de ejercer este derecho, esta facultad es transmitida a sus herederos¹³. En nuestro caso, con la muerte de Abilio, como éste no

⁹ Vid. ROCA SASTRE, R. M., «El derecho de transmisión», ROCA SASTRE, R. M., *Estudios de derecho privado, T.2, Sucesiones*, Bosch, Madrid, 1948, p. 294, quien establece que este es el derecho «que tienen los herederos del heredero que fallece en el intervalo comprendido entre la delación hereditaria a su favor y la aceptación o adición hereditaria futura, y en virtud del cual aquéllos hacen suya la facultad de aceptar o repudiar la herencia, o sea, el *ius delationis* atribuido a éste». ALBALADEJO GARCÍA, M., «La sucesión iure transmissionis», *Anuario Derecho Civil*, 1952, p. 914, denomina delación «la atribución originaria a un sujeto del derecho a suceder a otro *mortis causa*. » GETE-ALONSO CALERA, M^a C, LLOBET AGUADO, J., SOLÉ RESINA, J. YSAS SOLANES, M, *Derecho de sucesiones vigente en Catalunya*, Tirant lo Blanch, 3^a ed. Valencia, 2011, p. 40, nos dicen que la delación a la herencia «es el llamamiento efectivo hecho a la persona del sucesor para que, mediante la aceptación, pueda adquirir la herencia».

¹⁰ Vid. ALBALADEJO GARCÍA, M., «La sucesión...», p. 922: «El *ius delationis* es un derechos subjetivo: a) Es una situación de poder concreto (...), b) Poder conferido a un sujeto (...) exclusivamente, erga omnes, c) Poder que recae sobre algo determinado: la herencia deferida, d) Poder que permite verificar fundamentalmente la modificación jurídica que es la sucesión *mortis causa*, e) (...) consiste en el poder de adquirir o en el optar por adquirir o no»; SERRANO DE NICOLÁS, A., «Artículo 1006 Código Civil Español: el mismo derecho no es el meramente instrumental *ius delationis*», *Revista de Derecho Civil*, vol. 1, núm. 4 (octubre-diciembre, 2014), Ensayos, p. 200: «se trata de un derecho ya configurado y tipificado, lo que en sí implica que es un auténtico derecho subjetivo, no una mera expectativa, aunque todavía no ha ingresado de forma irrevocable en el patrimonio del heredero, por ser para ello imprescindible su aceptación». En el mismo sentido, DÍEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Instituciones de Derecho...*, p. 617, sostienen que «la posición dominante lo conceptúa como un derecho subjetivo, que engloba, como todo derecho de esa índole, poderes concretos». Para BINDER, J., *Derecho de sucesiones...*, p. 27, el art. 1006 no se refiere a la herencia ya adquirida sino «al derecho a adquirirla aceptándola». En cambio, para BOSCH CAPDEVILA, E., POZO CARRASCOSA, P., VAQUER ALOY, A., *Derecho civil de Cataluña: Derecho de sucesiones*, 2^a ed., Marcial Pons, Barcelona, 2013, p. 496, el *ius transmissionis* no es un derecho, sino una cualidad del *ius delationis*. Consideran que el *ius delationis* es la facultad que se ofrece a una determinada persona como efecto de la vocación hereditaria, para que acepte o repudie la herencia de otro.

¹¹ Es claro MARTÍNEZ ESPÍN, P., «Problemática del derecho de transmisión», *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, 5/2014 (BIB 2014/2884), cuando nos dice «la transmisión del *ius delationis* a los herederos del transmitente se produce por ministerio de la ley y no por voluntad del transmitente». En el mismo sentido Vid. SERRANO DE NICOLÁS, A., «Artículo 1006...», p. 196.

¹² El precedente legislativo del art. 1006 CC es el art. 836.1 del Proyecto de Código Civil español 1851 conocido como «Proyecto García-Goyena»: «Por la muerte del heredero, sin aceptar o repudiar, se transmite a los suyos el mismo derecho que él tenía, aunque haya muerto ignorando que le había sido deferida la herencia».

¹³ Vid. GETE-ALONSO CALERA, M^a C, LLOBET AGUADO, J., SOLÉ RESINA, J. YSAS SOLANES, M, *Derecho de sucesiones...*, p. 43: «cuando es operativo el *ius transmissionis*, la delación a la primera herencia se encuentra incluida dentro de la segunda, por lo que hay que aceptar esta segunda para poder acceder a la primera, sea para aceptarla o para repudiarla.»

había ni aceptado ni renunciado la herencia de su difunta esposa, se transmitirá a sus herederos, sus hijos, la delación de la herencia de su madre, María.

Así, nos encontramos ante dos herencias conectadas. Para poder aceptar la herencia de la madre (primera causante), previamente deberán aceptar la herencia del padre (transmitente). En otras palabras, para poder ejercer el *ius tranmissionis*, previamente se debe haber aceptado la segunda herencia, la del transmitente. Por ello decimos que la herencia de Don Abilio es la vía de acceso a la herencia de Doña María.

La posibilidad de aceptar o repudiar la herencia del primer causante (su madre) se integra en el patrimonio hereditario del transmitente (el padre) y constituye un valor patrimonial más en el cabal hereditario del transmitente¹⁴. Cuando el transmitente muere sin haber hecho uso de la delación, los transmisarios, siempre que hayan aceptado previamente la herencia del transmitente, heredan el *ius delationis* de la herencia del primer causante. Si los transmisarios llevan a cabo un ejercicio positivo del *ius delationis*, por medio del derecho de transmisión, estarán ejerciendo un derecho derivado de la delación del transmitente. De esta forma, la masa hereditaria del primer causante se integrará en la herencia del transmitente y de allí pasará al patrimonio privativo de los transmisarios.

2.2. Teoría de la doble transmisión vs. Teoría de la adquisición directa

Tradicionalmente han existido dos teorías sobre la transmisibilidad del *ius delationis*: la teoría de la doble transmisión¹⁵ y la teoría de la adquisición directa¹⁶.

¹⁴ ROCA SASTRE, R. M., «El derecho de transmisión...», p. 297, considera que «el *ius delationis* tiene una consideración de valor patrimonial que figura o constituye uno de los elementos integrantes de la herencia del heredero llamado y fallecido antes de aceptar y que, por tanto, por formar parte de su patrimonio relicto, pasa, con éste, a sus propios herederos». En el mismo sentido, MARTÍNEZ ESPÍN, P., «Problemática del derecho...», p. 3, nos dice que se trata de «un componente más en la del transmitente.»; BINDER, J., *Derecho de sucesiones...*, p. 27, dice: «el *ius delationis* es un valor patrimonial ínsito en ésta».

¹⁵ Algunos de los defensores de esta teoría: LACRUZ BERDEJO, J.L., *Derecho de sucesiones, Parte General*, en colab. con SANCHO REBULLIDA, Bosch, Barcelona, 1971, p. 57, quien sostiene que «la ley no puede hacer que el transmisario sea directamente llamado a ella, puesto que el primer causante no ha pensado en él ni lo ha nombrado en el testamento»; ROCA SASTRE, R. M., «El derecho de transmisión...», p. 298; MANRESA NAVARRO, J. M., *Comentarios al Código Civil español*, T. VII, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1965, p. 433 y ss; MARCOS CARDONA, M., «Repercusiones tributarias del *ius Delationis* a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013», *Revista Quincena Fiscal*, 17/2017, Ed. Aranzadi, (BIB 2017/13168), p. 3.

¹⁶ Son partidarios de la teoría de la adquisición directa ALBALADEJO GARCÍA, M., «La sucesión...», p. 954, dice: «el transmisario sólo ha sido el vehículo por el que *ius delationis* ha ido a parar al adquirente. Pero éste sucede directamente al primer causante en su herencia, y al transmisario en la suya, y dentro de ella, en el *ius delationis* que le posibilita la adquisición de aquélla.»; PUIG FERRIOL, LL. y ROCA TRÍAS, E.,

Por un lado, según la teoría de la doble transmisión el transmisario sucede al primer causante a través de la herencia del transmitente. Es decir, los bienes del primer causante se integran, en un primer momento, en el patrimonio del transmitente y en un segundo movimiento, del patrimonio del transmitente al patrimonio del transmisario.¹⁷

Por el otro, los partidarios de la teoría adquisición directa entienden que la herencia del primer causante pasa directamente de éste al transmisario. La herencia del transmitente es sólo una vía de acceso al requerirse su previa aceptación, pero los bienes no se integran en la misma sino que, como hemos dicho, van directamente al patrimonio privativo del transmisario cuando éste ejercita positivamente el *ius delationis*¹⁸.

La discusión doctrinal civilista parece superada y la posición dominante es la de la adquisición directa: los bienes de la herencia del primer causante pasan directamente de éste al transmisario. En otras palabras, existe una sola transmisión.

Afirmar esta teoría obliga a plantearnos lo siguiente: ¿Quién sucede a quién? y/o ¿Quién hereda a quién? Los herederos lo son de cada uno de su causante. Aquí Don Abilio de Doña María y los hijos de Don Abilio. Lo que no implica necesariamente que sean sucesores. En efecto, el transmitente es el heredero del primer causante pero no su sucesor que lo son los transmisarios. A su vez, los transmisarios son herederos del

Fundamentos del Derecho Civil de Cataluña, T. III, VI, Bosch, Barcelona, 1988, p. 492; MARTÍNEZ ESPÍN, P., «Problemática del derecho...», p. 4.

¹⁷ Vid. STS 539/2013, de 11 de septiembre (RJ 2013/7045): «En la sucesión por derecho de transmisión existen dos movimientos o pasos de los bienes, un primero desde el primer causante a la masa hereditaria del heredero transmitente y otro segundo, desde la masa hereditaria del citado transmitente al heredero transmisario que acepta las dos herencias.» También STSJ Andalucía 1346/2018, de 20 de junio (JUR 2018/243): «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.»

¹⁸ STS 539/2013, de 11 de septiembre (RJ 2013/7045): «Según la cual los bienes pasan directamente del primer causante al heredero transmisario cuando éste ejercita positivamente *el ius delationis*.» En el mismo sentido, en el voto particular del Magistrado Ilmo. Sr. D. José Santos Gómez, de la STSJ de Andalucía de 4 de marzo de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (JT 2008/891: «heredero del segundo causante que recibe el derecho de aceptar o repudiar la herencia del primer causante, puede aceptar o repudiar la herencia de éste y si la acepta será heredero del mismo directamente y no a través del segundo causante, ello exige que, con carácter previo, haya aceptado la herencia de este último, es decir, de su causante directo, necesario para adquirir el «*ius delationis*» de la herencia del primero de ellos (primer causante)».

transmitente y sucesores de éste y del primer causante¹⁹. Por tanto, los hijos (transmisarios) son herederos de Don Abilio (transmitente) y sucesores de Doña María (primera causante). Ello es acorde con lo dispuesto con el art. 1006 CC que nos dice que «pasaran» y no habla de «heredaran»²⁰.

Esta teoría es la que se recoge en la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS y la que ha sido fijada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo en la Sentencia que es objeto de análisis en el presente comentario.

2.3. *Jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS*

En la Sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, de la Sala Primera, de lo Civil, del TS²¹, se estableció la doctrina jurisprudencial, en relación con la naturaleza y los efectos del *ius transmissionis*, que hay una sola transmisión, no dos transmisiones, siendo esto es acorde con la teoría dominante de la adquisición directa: los bienes de la herencia del primer causante pasan directamente al patrimonio privativo del transmisario. La herencia del transmitente solo es una vía de acceso a la herencia del primer causante. No se produce, por tanto, una doble transmisión. Así, interesa traer a colocación su punto 5º:

¹⁹ SERRANO DE NICOLÁS, A., «Artículo 1006...», p. 196 y ss. analiza lo que comporta que el art. 1006 CC disponga con carácter imperativo que «pasará»: «queda excluida la voluntariedad o posibilidad de modularse por el segundo causante y (...) queda excluida la posible aplicación de la sustitución vulgar (...) y el acrecimiento».

²⁰ De acuerdo con ALBALADEJO GARCÍA, M., «La sucesión...», p. 953, «Se es sucesor del transmitente en el *ius delationis* y sucesor del primer causante en la herencia de éste. Pero sucesor de éste directamente –recta vía– y no a través transmitente. Este es sólo un órgano que transmitió el derecho de aceptar. (...) El transmisario sucede, pues, al transmitente en su herencia (...) al ejercitarlo (se refiere al *ius delationis*) se convierte también sucesor del primer causante». SERRANO DE NICOLÁS, A., «Artículo 1006...», p. 193, dice: «cada heredero lo es –y únicamente puede serlo– de su causante y sólo como tales herederos pueden ser también (del primer causante), sucesores, adquirentes y continuadores en las relaciones jurídicas, pero lo que no son es herederos (pues lo son de su causante y éste del primero)».

²¹ RJ 2013/7045. Esta jurisprudencia ha sido reiterada con la STS 839/2013 de 20 de enero de 2014 (RJ 2014/2229). También destacamos el voto particular del Magistrado Ilmo. Sr. D. José Santos Gómez, de la STSJ de Andalucía de 4 de marzo de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (JT 2008/891): «La normativa tributaria reguladora del impuesto de sucesiones no puede desconectarse del régimen jurídico del derecho de sucesiones contemplado en el Código Civil.[...] La consideración de que la aceptación de la herencia es esencial y constitutiva de la adquisición de la misma y por ende de la transmisión, es fundamental para afirmar que sólo ha habido unatransmisión del causante al transmisario, pues el transmitente al no haber aceptado ni repudiado laherencia sólo transmitió el *ius delationis*, que aunque tenga un contenido patrimonial, no deja de ser un derecho teórico, pues sin aceptación no obtuvo adquisición de herencia por lo que no puede entenderse que del causante al transmitente hubiese transmisión, sino que el transmisario al aceptar la herencia sucedió directamente al causante. Por ello, fiscalmente no es procedente una doble imposición y sólo debe practicarse una liquidación». Vid. MARCOS CARDONA, M., «Repercusiones tributarias...», p. 6 y ss.

«Debe concluirse [...] que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del *ius delationis* en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero transmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el *ius delationis*, sino no 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.»

La DGRN se adaptó a la doctrina jurisprudencial establecida por el TS con la RDRN de 26 de marzo de 2014²² y también sostuvo que cuando opera este derecho existe una única delación.

Ahora bien, se ha tenido que esperar hasta la Sentencia 936/2018, de 5 de junio de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS para que esta doctrina se considere sentada en el ámbito del Derecho tributario.

2.4. Corrección de la doctrina previa de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS

La doctrina jurisprudencial previa²³ de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS no era la que se estableció con la Sentencia 539/2013 sino que consideraba que debía aplicarse la teoría de la doble transmisión lo que implicaba que se devengaran dos liquidaciones ISD²⁴.

²² PROV 2014/123570, BOE-A-2014-4552, de 29 de abril.

²³ Vid. STS de 14 de diciembre de 2011, (RJ 2012/2758) «Excluida una sucesión directa del sobrino respecto al 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»; la reciente STSJ Andalucía 1346/2018, de 20 de junio (JUR 2018/243) «independientemente de la consideración civil del *ius transmissionis* y sus consecuencias, puede decirse que desde el punto de vista de la normativa del impuesto existen dos transmisiones o, mejor dicho, dos hechos con trascendencia tributaria»; STS de 31 marzo 2004 (RJ 2004\2682); STSJ Madrid 1378/2014, de 22 de diciembre (JUR 2015\67057); Resolución TEAF, de 21 marzo (JT 2018\529).

²⁴ Este ha sido también el criterio de la Administración Tributaria. En este sentido, vid., las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V2063-16 de 13 de mayo de 2016 (PROV 2016, 211082) y V0537-17 de 2 de marzo de 2017 (PROV 2017,102051): «si acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia, de forma separada de la herencia del segundo causante, por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pues solo aceptando la segunda se le transmitirá el derecho de aceptar o repudiar la primera». También vid. MARCOS CARDONA, M., «Repercusiones tributarias...», p. 10, quien considera que «no puede acogerse, desde la perspectiva tributaria, la teoría de la adquisición directa, en mi opinión, claro, por la incidencia que provoca sobre el instituto de la prescripción tributaria. No puede existir un tributo prescrito desde su inicio, que sea inexigible desde el instante en el que se realiza el hecho imponible» y concluye que «civilmente haya una transmisión de los bienes del causante al transmisario y fiscalmente dos».

Ahora bien, debemos hacer referencia al voto particular de la Sentencia TS de 14 de diciembre de 2011²⁵ del magistrado Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO en el que ya defendió la aplicabilidad de la doctrina civilista en el ámbito tributario, es decir, que se produce una única transmisión y, consecuentemente, una sola liquidación de ISD:

«Los hijos de Doña Bárbara no heredaran de ésta los bienes de su hijo Don Benjamín, sino sólo 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 ISD, que se girase una sola liquidación por el gravamen correspondiente a esta sucesión».

El TS ha modificado su jurisprudencia tributaria anterior sobre la transmisión del *ius delationis* con la Sentencia que es objeto de análisis en el presente ensayo. Se constata que la Sala de lo Contencioso-Administrativo reproduce y hace suya la argumentación de la Sala de lo Civil en la Sentencia 539/2013:

«La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD incorpora elementos y conceptos fiscales fundados a su vez en nociones que ha de suministrarlos necesariamente el Derecho Civil, para definir las nociones del hecho imponible y devengo. Por lo tanto, en presencia de tal jurisprudencia (la teoría de la adquisición directa), hemos de rectificar la doctrina establecida en nuestra sentencia de 25 de mayo y de 14 de diciembre de 2011, debiendo especificarse que ésta última se contiene un voto particular, cuyo criterio coincide con el posteriormente establecido en interpretación del artículo 1006 CC y que, por lo tanto, consideramos el criterio acertado.»

Como en el Derecho Civil, en el Derecho Tributario, con esta Sentencia, la discusión doctrinal entre ambas teorías parece superada, estableciéndose como válida la adquisición directa. Es relevante a efectos fiscales la adopción de este criterio porque acarreará que se produzca una sola liquidación del ISD, a diferencia del criterio anterior en el que se exigían dos liquidaciones de este impuesto.

Se considera que, por un lado, de acuerdo con el art. 3.1 a) de la Ley 29/1987, es la adquisición el presupuesto necesario para que surja el hecho imponible y, por el otro, que los transmisarios no han heredado de su padre los bienes procedentes de su madre sino solo su *ius delationis* con lo que heredan directamente de ésta y se produce, por tanto, una sola transmisión y procede girar una sola liquidación del ISD.

²⁵ RJ 2012/2758. Por el contrario, la STSJ Andalucía 1346/2018, de 20 de junio (JUR 2018/243), considera que no debe acogerse a la jurisprudencia civil: «Por ello, la sentencia en la que se apoya del Tribunal Supremo, al ser dictada por la Sala de lo Civil, no resulta discutible en cuanto a su contenido, pero simplemente no resulta necesaria en este proceso porque no dilucida cuestiones fiscales de aplicación de tributos y de determinación del hecho imponible, sino cuestiones meramente civiles.»

En efecto, los sujetos pasivos del ISD por la adquisición de la herencia del primer causante serán los transmisarios, los que con el ejercicio positivo de la delación del transmitente, han aceptado la herencia del primer causante.

Además, téngase en cuenta que el viraje jurisprudencial es extensible a los territorios que tengan derecho propio y contemplen la institución del *ius transmissionis*: este es el caso de Cataluña (art. 461-13 Código Civil de Catalunya²⁶), Aragón (art. 354 Código del Derecho Foral de Aragón²⁷) y Navarra (art. 317 Compilación de Navarra²⁸). Así lo señala la STS 936/2018 en el fundamento de derecho 4º:

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

Así, en Catalunya, con la *Resolució 2/2018, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions*, de la *Direcció General de Tributs i Joc del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya*, de 10 de septiembre de 2018, se han dejado sin efecto consultas vinculantes²⁹ de este organismo que aplicaban la jurisprudencia anterior y se ha asumido «la doctrina moderna en la interpretación del derecho de transmisión»:

«Mort el primer cridat sense haver acceptat o repudiat l'herència, el segon cridat, en cas d'acceptar l'herència del primer causant, hereta directament d'aquest i ha de presentar, i si escau, ingressar l'autoliquidació de l'impost sobre successions i donacions tenint en compte el seu grau de parentiu amb el primer causant»

²⁶ Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Catalunya, relativo a las sucesiones (DOGC, nº 5175 17.07.2008).

²⁷ Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba, con el título de «Código del Derecho Foral de Aragón», el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas (BOE 29.03.2011).

²⁸ Ley 1/1973, de 1 de marzo, por la se aprueba la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra (BOE 7.03.1973).

²⁹ Las consultas sin efecto de la *Direcció General de Tributs i Joc del Departament de la Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya* son las siguientes: 51E/07; 240E/10; 308E/13; 350E/13; 6E/15; 239E/15; 204E/16 y 416E/17.

3. REFLEXIÓN FINAL

Se constata que con el ejercicio positivo del *ius transmissionis*, estamos ante, por tanto, ante una sola adquisición. No hay una doble transmisión sucesoria, sino un efecto transmisivo del derecho como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia del primer causante.

Hasta este fallo la Sala de lo Civil y de lo Contencioso-Administrativo del TS, llevaban a cabo una interpretación jurídica de esta institución contradictoria. El Derecho Civil y el Derecho Tributario no seguían idéntica línea. Consideramos que el Derecho Tributario sobre estas cuestiones debe acudir, como acertadamente hace la Sala, a la doctrina del Derecho civil.

En efecto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS se suma, como la Sala de lo Civil y como la doctrina civilista mayoritaria, a la teoría de la adquisición directa. Ello implica, como hemos visto, que no se podrá aceptar la herencia de la primera causante y repudiar la del transmitente, en tanto que el *ius transmissionis* está integrado en la herencia del transmitente, con lo que si se repudia a ésta pierde la posibilidad de ejercitar este derecho. Así lo establece en el Fundamento de Derecho 1º de la STS 936/2018, de 5 de junio de 2018:

«Lo que no es admisible según la doctrina y la jurisprudencia es que el transmisario repudie la herencia del transmitente y acepte, en cambio, la del primer causante»³⁰.

La adquisición es un requisito para que se produzca el hecho imponible. Así, el art. 3.1 a) LISD declara «La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio». Al tratarse de una sola adquisición, acontece, por tanto una sola vez el hecho imponible y con ello una sola liquidación del ISD. Así se concluye en la STS 936/2018: «lo procedente hubiera sido desde el punto de vista del ISD, que se girase una sola liquidación».

Además de todo lo anterior también se debe tener en cuenta que, según el TS, ésta es la interpretación más acorde con el principio de capacidad económica: «una interpretación propiamente tributaria [...] basada en la esencial regla exegética del principio de capacidad económica, converge claramente con la tesis ampliamente expuesta».

³⁰ También en el art. 461-13.2 CCC y art. 317 Compilación de Navarra. Vid. BINDER, J., *Derecho de sucesiones...*, p. 27; Díez-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Instituciones de Derecho Civil...*, p. 617.

4. BIBLIOGRAFÍA

ALBALADEJO GARCÍA, M., «La sucesión *iure transmissionis*», *Anuario Derecho Civil*, 1952, pp. 912-971.

BINDER, J., *Derecho de sucesiones*, trad. LACRUZ BERDEJO, J.L., Editorial Labor, Barcelona, 1953.

BOSCH CAPDEVILA, E., POZO CARRASCOSA, P., VAQUER ALOY, A., *Derecho civil de Cataluña: Derecho de sucesiones*, 2ªed., Marcial Pons, Barcelona, 2013.

DÍEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Instituciones de Derecho Civil. Vol. II. Derechos reales, derecho de familia, derecho de sucesiones*, Tecnos, Madrid, 1995.

GETE-ALONSO CALERA, M^a C, LLOBET AGUADO, J., SOLÉ RESINA, J. YSAS SOLANES, M, *Derecho de sucesiones vigente en Catalunya*, Tirant lo Blanch, 3ª ed. Valencia, 2011.

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Derecho de sucesiones, Parte General*, en colab. con SANCHO REBULLIDA, Bosch, Barcelona, 1971.

MANRESA NAVARRO, J. M., *Comentarios al Código Civil español*, T. VII, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1965.

MARCOS CARDONA, M., «Repercusiones tributarias del *Ius Delationis* a la luz de la nueva doctrina jurisprudencial emanada de la Sentencia de la Sala I del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013», *Revista Quincena Fiscal*, 17/2017, Ed. Aranzadi, (BIB 2017/13168), pp. 1-11.

MARTÍNEZ ESPÍN, P., «Problemática del derecho de transmisión», *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, 5/2014 (BIB 2014/2884), pp. 1-5.

PUIG FERRIOL, LL. y ROCA TRÍAS, E., *Fundamentos del Derecho Civil de Cataluña*, T.III, VI, Bosch, Barcelona, 1988.

ROCA SASTRE, R. M., «El derecho de transmisión», ROCA SASTRE, R. M., *Estudios de derecho privado, T.2, Sucesiones*, Bosch, Madrid, 1948.

SERRANO DE NICOLÁS, A., «Artículo 1006 Código Civil Español: el mismo derecho no es el meramente instrumental *iure delationis*», *Revista de Derecho Civil*, vol. 1, núm. 4 (octubre-diciembre, 2014), Ensayos, pp. 189-203.

Fecha de recepción: 13.11.2018

Fecha de aceptación: 02.04.2019