

Cálculo del plazo de prescripción para liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones por los bienes de un causante cuyo heredero fallece sin aceptar la herencia, transmitiéndose el *ius delationis* a sus herederos

El Tribunal Supremo, aplicando el artículo 24.3 de la Ley 29/1987, determina que el *dies a quo* del plazo de prescripción para que la Administración pueda liquidar el impuesto sobre sucesiones y donaciones por los bienes de un causante, cuando su heredero fallece sin aceptar la herencia y el derecho de éste se transmite a sus herederos, es el día en que fallece el segundo causante.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. El criterio del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 23 de abril del 2024 (rec. núm. 7570/2022), dirime cuál es 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 cuando su heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho de éste se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto. En concreto, se trata de determinar si el inicio de tal plazo ha de situarse en el día de fallecimiento

del primer causante —como mantuvieron el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y el heredero de la segunda causante, recurrente en este caso— o, por el contrario, cuando se produce el fallecimiento del segundo causante —posición que defendió la sentencia recurrida y que han mantenido tribunales superiores de justicia como el de Madrid, por ejemplo, en su Sentencia de 20 de diciembre del 2018 (rec. núm. 734/2017)—.

Pues bien, el Tribunal Supremo —que, adelantamos ya, se posiciona a favor de la tesis mantenida por la sentencia del Tribunal Superior de

Justicia de Cataluña ahora recurrida— comienza su argumentación recordando que el derecho de transmisión o *ius transmissionis* surge cuando el heredero del causante originario fallece sin haber aceptado o repudiado la herencia, pasando a sus herederos (los transmisarios) el mismo derecho que tenía aquél (el transmitente). En ese contexto, el tribunal trae a colación su jurisprudencia previa en la que determinó que, en escenarios como el aquí analizado, se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, ya que el derecho del fallecido a aceptar la herencia (*ius delationis*) se transmite a sus herederos (*ius transmissionis*), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil (CC): «por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia, pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía». Esta afirmación, como apunta el tribunal, es válida tanto para las sucesiones *mortis causa* regidas por el Código Civil como para aquellas que se produzcan en comunidades autónomas que también reconozcan en su derecho civil común o especial el *ius transmissionis*, como sucede con el Código Civil de Cataluña.

Partiendo de tales premisas, el alto tribunal considera acertada la conclusión alcanzada por la sentencia recurrida —fijando como *dies a quo* de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria el momento del fallecimiento del transmitente—, posición que defiende tras el análisis de varios preceptos de la normativa reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Así, en primer lugar, recuerda que, a tenor del artículo 3.º.1a de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), constituye el hecho imponible del impuesto sobre

sucesiones y donaciones «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio», de donde se desprende que la adquisición mediante la aceptación es un requisito imprescindible para que se produzca el hecho imponible del impuesto, aceptación que no se produjo por la segunda causante en este caso, por lo que no cabe entender que se hubiese producido tal adquisición ni, por tanto, el hecho imponible del impuesto ni la posibilidad de la Administración de liquidar el impuesto.

Por otra parte, añade, es cierto que el artículo 24 de la Ley 29/1987 establece como regla general que el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, pero esto lo único que supone, a juicio del tribunal, es la retroacción de 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 —apunta el tribunal— que la aceptación es el hecho determinante de la adquisición.

Ahora bien, continúa argumentando, el apartado 3 del artículo 24 del citado texto legal 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», debiendo atenderse para fijar el devengo del impuesto —a tenor del artículo 47 del reglamento del impuesto— al momento en que tales limitaciones desaparezcan, no sólo para entender realizada la adquisición, sino también para determinar el valor de los bienes y los tipos

de gravamen. Por tanto, del juego de ambos preceptos se deduce la posibilidad de que el devengo no tenga lugar el día del fallecimiento del causante en la transmisión *mortis causa*, lo que posibilita la adquisición en un momento posterior cuando exista una limitación.

En ese contexto, el alto tribunal, en línea con lo recogido en la sentencia impugnada, considera que la falta de ejercicio del *ius delationis* que pasa a los herederos de la transmitente «es una limitación en la adquisición de los bienes del causante originario, de las previstas en el apartado 3 del artículo 24 de la Ley 29/1987 —cualquier otra limitación— que impide que se produzca el hecho imponible». Esto es, añade el tribunal, la adquisición de los bienes de la primera causante «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, pudiendo entonces ejercerlo; con su ejercicio se produce la adquisición de la herencia del primer causante, existiendo una única transmisión hereditaria cuyo devengo tuvo lugar en el momento del fallecimiento de la transmitente, momento en que desapareció la limitación.

Por tanto, concluye el tribunal, «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».

No obstante, la sentencia comentada cuenta con un voto particular en que el magistrado

firmante discrepa del citado criterio, fundamentalmente porque considera que el hecho de que la segunda causante haya fallecido sin aceptar la herencia de la primera no es una situación que quepa equiparar a una de las «limitaciones» en la adquisición de los bienes del causante originario a las que se refiere el artículo 24.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En su opinión, la conclusión del fallo comentado no se adecua bien a las pautas interpretativas que se desprenden tanto de la jurisprudencia contencioso-administrativa como civil del alto tribunal, asumidas por la propia sentencia. Recuerda así que, a tenor del artículo 24.1 de la Ley 29/1987, en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante y, a todos los efectos, la causante, tal y como se desprende de la liquidación practicada al transmisario, lo era la primera fallecida.

Además —añade—, el apartado 3 del citado artículo 24 no está pensado para situaciones como la que nos ocupa, de forma que el fallecimiento de la segunda causante en modo alguno puede entenderse como una limitación en la adquisición (por parte de un tercero) de los bienes de la primera causante impeditiva de la producción del hecho imponible. Por el contrario, el fallecimiento de aquella sin haber aceptado la herencia o haber renunciado a ella únicamente comporta el efecto transmissivo del derecho que opera como presupuesto para legitimar la aceptación o rechazo de la herencia, derecho que *ex lege* ostenta el heredero transmisario. Por tanto, no puede entenderse que éste haya visto limitado su derecho a adquirir los bienes de la primera causante, básicamente porque no era titular de tal derecho.

Por tanto, en su opinión, el *dies a quo* del plazo de prescripción debe situarse en el momento del fallecimiento de la primera causante, pues a ese momento se retrotraen los efectos de la aceptación (art. 24 LISD y art. 989 CC).

2. Comentario final

Teniendo en cuenta las premisas de las que parte el tribunal para el análisis de este caso, extraídas de una nutrida jurisprudencia tanto en el orden contencioso-administrativo como en el civil, entendemos que la conclusión a la que ha llegado el tribunal en este caso no está exenta de críticas. En ese sentido, la interpretación que el alto tribunal hace del artículo 24.3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el objeto de aplicarla a este caso no se acomoda a la realizada en otros fallos anteriores. Por ejemplo, en la Sentencia de 265/2024, de 19 de febrero, apuntó el Tribunal Supremo que las estipulaciones relativas a las limitaciones a las que se refiere dicho precepto están pensadas para los pactos entre partes que condicionan o posponen la adquisición de la propiedad sobre los bienes. Por ello rechazó su aplicación en un supuesto en el que la condición de heredero forzoso se había adquirido como consecuencia del reconocimiento de una filiación por sentencia firme dictada con posterioridad al óbito del progenitor y causante, extremo que no impidió al tribunal entender que el momento en que se produjo el devengo del impuesto sobre sucesiones fue el del fallecimiento del causante y no la fecha de la firmeza de la sentencia que declaró la filiación.

Sin embargo, lo cierto es que en la sentencia objeto de este comentario se aborda un supuesto

de sucesión hereditaria que podríamos calificar de «especial», lo que ha llevado al Tribunal Supremo a abordar la cuestión aplicando el citado artículo 24.3 mediante una suerte de analogía procedimental que, ciertamente, puede ofrecer una solución lógica para algunas cuestiones tributarias que se plantean en esos casos y que no cuentan con solución específica en la normativa aplicable.

Piénsese que, si la fecha de fallecimiento del primer causante opera como *dies a quo* para computar la prescripción, habrá que entender que también marcará el inicio del plazo de

declaración del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Pues bien, esto podría llevar al transmisario, si no se ha consumado la prescripción, a soportar los recargos por extemporaneidad cuando no presente su autoliquidación

en el plazo legal computado desde la muerte del primer causante cuando realmente habrá sido imposible si tras ese plazo fallece el segundo causante sin aceptar, ya que hasta este último momento no habría recibido el *ius delationis* en relación con la herencia del causante originario.

De hecho, esta situación la abordó el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencia de 4 de febrero del 2021. En este caso, el transmisario, que había liquidado el impuesto sobre sucesiones y donaciones tras aceptar ambas herencias después de la muerte del transmitente —fallecido sin aceptar la herencia del primer causante—, recibió un recargo por extemporaneidad por considerar la Administración que había liquidado el impuesto fuera de plazo, tomando en ese caso como *dies a quo* la fecha de fallecimiento del primer causante. En ese contexto, el tribunal,

La no aceptación del segundo fallecido «es una limitación» para adquirir los bienes del causante originario

aplicando el citado artículo 24.3 en el mismo sentido en que ahora lo ha hecho el Tribunal Supremo, respaldó los argumentos del heredero para situar el inicio del plazo voluntario de declaración del impuesto en la fecha de

fallecimiento del segundo causante entendiéndose que dicho plazo no puede comenzar hasta que, con la muerte del transmitente, se recibe el derecho a aceptar la herencia del primero.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.