

## Tratamiento fiscal del derecho de transmisión (STS 936/2018, de 5 de junio de 2018)

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha acogido en el ámbito tributario la teoría de la adquisición directa del derecho de transmisión, tal y como previamente había hecho la Sala Primera en el ámbito civil. En consecuencia, también desde el punto de vista fiscal se ha de entender que cuando una persona (heredero transmitente) es llamado a una herencia pero fallece antes de aceptarla, su heredero (el heredero transmisario) adquiere los bienes y derechos directamente del primer causante previa aceptación de la herencia del heredero transmitente. Hasta ahora se entendía que se producían dos transmisiones, una por el heredero transmitente y otra por el heredero transmisario.

**Adrià Riba.** Fiscal. Madrid

**Miguel Pérez.** Fiscal. Valencia

**Alberto Artamendi.** Fiscal. Barcelona

El art. 1006 del Código Civil regula el conocido como *ius transmissionis* o derecho de transmisión, esto es, la transmisión hereditaria del derecho a aceptar o repudiar una herencia (*ius delationis*) cuando el llamado a aceptarla o repudiarla originariamente fallece antes de que pueda hacerlo. Señala así el precepto mencionado que “*por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía*”.

La interpretación del art. 1006 del Código Civil ha sido ampliamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia desde el punto de vista del Derecho civil, lo cual ha tenido un indudable impacto en el Derecho tributario.

En la interpretación de este precepto en el ámbito civil se han mantenido dos tesis diferentes (v. STS, Sala de lo Civil, de 11.09.2013):

- Para la denominada “teoría clásica” o “de la doble trasmisión”, predominante en la doctrina y jurisprudencia civil hasta 2013, en la sucesión por derecho de transmisión existirían dos transmisiones diferenciadas: la primera, desde el primer causante a la masa hereditaria de quien fallece sin poder ejercitar su *ius delationis*; la segunda, desde el citado heredero transmitente al heredero transmisario que acepta las dos herencias.

- Para la denominada “teoría moderna”, “de la adquisición directa” o “de la doble capacidad”, los bienes pasarían directamente del primer causante al heredero transmisor, que es quien ejercita positivamente el *ius delationis*.

A efectos tributarios, la “teoría clásica” exigía una doble liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”):

1. Una primera liquidación por la transmisión del *ius delationis* del primer causante al heredero transmitente, que debía valorarse por el valor de los bienes que conformaban la herencia del primer causante (en la proporción en la que se participara en tal herencia) y en la que debían aplicarse las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones reguladas en la normativa aplicable teniendo en cuenta el grado de parentesco existente entre ambos sujetos (recordemos, causante original y heredero transmitente). Del pago de esta liquidación debían hacerse cargo los herederos transmisarios como sucesores del heredero transmitente fallecido.
2. Una segunda liquidación por la transmisión de los bienes (tanto los propios del heredero transmitente como los adquiridos por herencia del primer causante, que se acumulaban a los primeros) desde el heredero transmitente al heredero transmisor, aplicando las reglas de liquidación que correspondieran al grado de parentesco entre ambos y deduciendo de la base imponible

del ISD (en el caso frecuente de que se tratase de una sucesión entre descendientes) el importe de lo satisfecho por el impuesto en la transmisión precedente en aplicación del art. 20.3 de la Ley del ISD.

Sin embargo, en el ámbito civil, y tras la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, 539/2013, de 11 de septiembre de 2013 (rec. 397/2011), se extendió la “teoría de la adquisición directa”, y este cambio en la naturaleza civil de la operación llevó a entender que no deben practicarse dos liquidaciones de ISD (al no existir dos transmisiones) por los bienes heredados del causante original, sino una única liquidación (en este sentido, DGT, V2063-16 y V0537-17).

Esta interpretación ha venido finalmente a ser respaldada con la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 936/2018 de 05.06.2018, que acoge la teoría de la adquisición directa para concluir que:

*“... 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 sucesederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente»”.*

Con la STS 936/2018 se zanja el debate sobre los efectos fiscales del art. 1006 del Código Civil, de tal forma que, actualmente, debe

entenderse que el heredero transmisario recibe directamente el *ius delationis* del causante original siempre que, con carácter previo al ejercicio de tal derecho (aceptación de la herencia del causante original), haya aceptado igualmente la herencia del heredero transmitente. Una vez aceptada dicha herencia, se producirían dos sucesiones diferenciadas que tendrán, a su vez, su reflejo en el ámbito tributario:

- por un lado, la liquidación del ISD por los bienes recibidos por el heredero transmisario del causante original, aplicando en consecuencia las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones que correspondan al grado de parentesco existente entre ambos;
- por otro lado, la liquidación del ISD por los bienes recibidos por el heredero transmisario del heredero transmitente distintos a los bienes que eran titularidad del causante original, aplicando también las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones que correspondan al grado de parentesco existente entre ambos, sin posibilidad —eso sí— de deducir de su base imponible del ISD importe alguno en aplicación de lo dispuesto en el art. 20.3 de la Ley del ISD.

Esta interpretación ya ha sido recogida expresamente como criterio administrativo en algunas comunidades autónomas, como es el caso de Andalucía (Circular 1/2017 de la Agencia Tributaria de Andalucía) y Cataluña (*Resolució 2/2018 sobre el tractament del dret de trans-*

*missió en l'impost sobre successions i donacions*). En esta última resolución también se aclara que el plazo de prescripción de la segunda transmisión debe computarse desde que muere el heredero transmitente. Entendemos que con esta precisión se está retrasando de forma implícita el devengo del impuesto hasta este fallecimiento, lo cual tiene incidencia en los plazos para liquidar el ISD, que también deberían computarse desde esta fecha.

En consecuencia, el criterio que debe seguirse en un supuesto *ius transmissionis* es el de liquidar dos hechos imposables totalmente diferenciados: por un lado, se liquida la herencia del primer causante teniendo en cuenta el parentesco entre el heredero transmisario y este primer causante; por otro lado, se liquida la herencia del heredero transmitente, incluyendo únicamente en ella los bienes de los que este era titular —se excluyen, por tanto, los del primer causante— y teniendo en cuenta el parentesco entre este heredero transmitente y el heredero transmisario a efectos de bonificaciones, reducciones, coeficientes multiplicadores, etc. Así pues, quien se hubiera encontrado en esta situación y hubiera presentado sus correspondientes autoliquidaciones siguiendo el criterio de la teoría clásica en los últimos cuatro años podría instar la rectificación de estas y la devolución de los ingresos indebidos que correspondieran —junto con los intereses de demora correspondientes— si al hacerlo de este modo se han perjudicado sus intereses legítimos.