

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2024

ISSN: 1696-0173

Estudios

Ventas a distancia extracomunitarias e intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Enrique de Miguel Canuto

La fragmentación presupuestaria en la Unión Europea: La creación de instrumentos extrapresupuestarios financiados con ingresos afectados externos

Ana Belén Macho Pérez

Incentivos fiscales estatales a la industria de los rodajes en el Impuesto sobre Sociedades

Mónica Arribas León

Los pactos sucesorios de renuncia del Derecho Civil vasco en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Alberto Atxabal Rada

Un análisis integrado del Impuesto complementario para garantizar el nivel global mínimo de tributación de los grandes grupos empresariales

Luis Miguel Muleiro Parada

La responsabilidad patrimonial del estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU cómo último desaguado

Yohan Andrés Campos Martínez

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El acceso del órgano inspector a los equipos o repositorios informáticos en o desde el domicilio constitucionalmente protegido

José Francisco Sedeño López

La determinación de la residencia fiscal de futbolistas que prestan servicios en diversos clubes a lo largo del periodo impositivo

José Ángel Gómez Requena

El alcance del secreto profesional de los intermediarios no abogados en el marco de la DAC 6

Estela Ferreiro Serret

Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el marco de una reclasificación retroactiva de las mercancías en una partida arancelaria

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Sobre el alcance del concepto "establecimiento permanente" en el IVA

Marta González Aparicio

La nulidad de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa de reparto del e-commerce de Barcelona tras las sentencias del TSJ de Cataluña de 19 de julio de 2024

María Teresa Mories Jiménez

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario

Albert Navarro García

Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* en el IRPF

Mónica Siota Álvarez

NUEVA FISCALIDAD

Número 3 • Julio-Septiembre 2024

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: <https://doi.org/10.14679/3701>

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Berejio

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

Mónica Siota
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autónoma y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

Beneficios fiscales a las empresas familiares: sus orígenes 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Ventas a distancia extracomunitarias e intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido 25

Enrique de Miguel Canuto

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Valencia

La fragmentación presupuestaria en la Unión Europea: La creación de instrumentos extrapresupuestarios financiados con ingresos afectados externos..... 49

Ana Belén Macho Pérez

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Pompeu Fabra (Barcelona)

Incentivos fiscales estatales a la industria de los rodajes en el Impuesto sobre Sociedades 103

Mónica Arribas León

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

Los pactos sucesorios de renuncia del Derecho Civil vasco en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 137

Alberto Atxabal Rada

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Deusto

Un análisis integrado del Impuesto complementario para garantizar el nivel global mínimo de tributación de los grandes grupos empresariales..... 169

Luis Miguel Muleiro Parada

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Vigo

La responsabilidad patrimonial del estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU cómo último desaguado 211

Yohan Andrés Campos Martínez

Catedrático Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Castilla La Mancha

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

El acceso del órgano inspector a los equipos o repositorios informáticos en o desde el domicilio constitucionalmente protegido. *Análisis de la STS núm. 1122/2024, de 25 de junio, recurso núm. 7845/2022*..... 255

José Francisco Sedeño López

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

Fiscalidad internacional

La determinación de la residencia fiscal de futbolistas que prestan servicios en diversos clubes a lo largo del periodo impositivo. *Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023)*..... 265

José Ángel Gómez Requena

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad europea

El alcance del secreto profesional de los intermediarios no abogados en el marco de la DAC 6. *Análisis de la STJUE de 29 de julio de 2024 sobre el asunto C-623/22* 277

Estela Ferreiro Serret

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona*

Imposición aduanera

Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el marco de una reclasificación retroactiva de las mercancías en una partida arancelaria. *Análisis de la STJUE de 27 de junio de 2024, As. C-168/23* 291

Antonio Fernández de Buján y Arranz

*Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho Financiero y Tributario
CUNEF Universidad*

Imposición indirecta estatal

Sobre el alcance del concepto “establecimiento permanente” en el IVA. *Comentario a la Sentencia del TJUE de 13 de junio de 2024*.... 301

Marta González Aparicio

*Profesora Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Hacienda local

La nulidad de la ordenanza fiscal reguladora de la tasa de reparto del *e-commerce* de Barcelona tras las sentencias del TSJ de Cataluña de 19 de julio de 2024..... 317

María Teresa Mories Jiménez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario. <i>Análisis de la STS de 23 abril 2024</i>	347
---	-----

Albert Navarro García

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Girona

Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas <i>inter vivos</i> en el IRPF. <i>A propósito de la STS de 12 de abril de 2024 (rec. núm. 8830/2024)</i>	359
---	-----

Mónica Siota Álvarez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Vigo

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario.

Análisis de la STS de 23 abril 2024

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

RESUMEN:

La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2024 (recurso núm. 7570/2022) aborda un recurso de casación en el que se examina el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este caso es particularmente relevante en situaciones donde un heredero fallece sin haber aceptado ni repudiado la herencia, lo que resulta en la transmisión de derechos a sus herederos, quienes finalmente aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto. En este contexto, el Tribunal Supremo determina si el inicio del plazo de prescripción se establece con el fallecimiento del primer causante o del segundo. Este trabajo no solo analiza la normativa civil relacionada con el *ius transmissionis* e *ius delationis*, sino que también profundiza en los efectos que estas figuras jurídicas tienen en el ámbito fiscal. Se examina de manera crítica el criterio adoptado por el Tribunal Supremo, que establece que el *dies a quo* del plazo de prescripción para la liquidación del impuesto se produce en el momento del fallecimiento del transmitente. De esta forma, se ofrece una perspectiva sobre las implicaciones fiscales de la transmisión de derechos hereditarios.

Palabras clave: impuesto sobre sucesiones y donaciones; prescripción; *ius transmissionis*; *ius delationis*; derechos hereditarios.

ABSTRACT:

The judgment of the Supreme Court of April 23, 2024 (case number 7570/2022) addresses a cassation appeal examining the starting point of the prescription period for the tax administration's right to assess the Inheritance and Gift Tax. This case is particularly relevant in situations where an heir dies without having accepted or repudiated the inheritance,

resulting in the transmission of rights to their heirs, who ultimately accept and become liable for the tax. In this context, the Supreme Court determines whether the prescription period begins with the death of the first decedent or the second. This paper not only analyses the civil regulations related to *ius transmissionis* and *ius delationis* but also delves into the effects these legal concepts have in the fiscal realm. It critically examines the criterion adopted by the Supreme Court, which establishes that the starting point for the prescription period for the tax assessment occurs at the time of the transferor's death. Thus, it provides insight into the tax implications of the transmission of hereditary rights.

Keywords: inheritance and donation gift; prescription; *ius transmissionis*; *ius delationis*; hereditary rights.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE EL IUS TRANSMISSIONIS Y SUS CONSECUENCIAS FISCALES

El artículo 1006 del Código Civil (en adelante, CC) regula el denominado *ius transmissionis* o derecho de transmisión, que se refiere a la transmisión del derecho a aceptar o repudiar una herencia, conocido como *ius delationis*, en situaciones donde el llamado originario a heredar fallece antes de ejercer dicha facultad. En otras palabras, si una persona fallece antes de aceptar o rechazar la herencia que le corresponde, ese derecho no se extingue, sino que se transmite a sus propios herederos.

El precepto señalado establece que "por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia, pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía". Esto significa que los herederos del fallecido no solo recibirán la herencia que originalmente les corresponde, sino que además asumirán el derecho de decidir si aceptan o rechazan la herencia a la que el causante (el fallecido que no había decidido) estaba llamado.

El *ius transmissionis* resulta de particular importancia en situaciones en las que se producen fallecimientos consecutivos, normalmente dentro de una misma familia, generando una compleja red de derechos y obligaciones, obviamente también en el ámbito tributario, entre los distintos herederos. Así, quienes reciben el derecho de transmisión deben sopesar no solo las implicaciones de aceptar la herencia que originalmente les correspondía, sino también la de aquel de quien heredan el derecho, lo cual puede incluir tanto bienes como deudas.

Este mecanismo tiene como objetivo garantizar la continuidad de la sucesión hereditaria y evitar vacíos legales en el traspaso de bienes y derechos, permitiendo que las herencias no queden paralizadas si los herederos fallecen antes de tomar una decisión respecto a la aceptación o repudiación de la misma.

Así, de acuerdo con el artículo 1006 CC, lo que se transmite en el *ius delationis* es el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante. Si el nuevo heredero opta por aceptar dicha herencia, se convierte en heredero directo del primer causante, lo que implica que deberá liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) correspondiente a esa herencia.

No obstante, el Tribunal Supremo, en su sentencia 539/2013, de 11 de septiembre (núm. de recurso 397/2011), clarifica que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 CC no genera una nueva delación hereditaria ni un fraccionamiento del *ius delationis* en el curso de la herencia del causante original. Es decir, la herencia del primer causante sigue subsistiendo de forma inalterada, tanto en su esencia como en su naturaleza. Lo que ocurre es que ese derecho de aceptar o repudiar la herencia simplemente transita o pasa al heredero transmisor, quien lo recibe en su estado original.

El Tribunal Supremo subraya que no existe una doble transmisión sucesoria ni una sucesión independiente del *ius delationis*. En lugar de ello, se trata de un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de decisión jurídica que habilita a los herederos transmisarios a ejercer la facultad de aceptar o repudiar la herencia. Este poder de configuración jurídica es un presupuesto necesario para que el heredero transmisor pueda materializar su legitimación en relación con la herencia que, *ex lege*, le corresponde.

Dicho de otro modo, la figura del *ius transmissionis* no implica que los herederos transmisarios adquieran de manera automática la propiedad de los bienes del primer causante, sino que lo que heredan es el derecho a decidir sobre esa herencia, tal como lo hubiera hecho el heredero fallecido antes de aceptar o repudiar. Esto asegura la continuidad y estabilidad del proceso sucesorio, evitando que se alteren las bases del sistema hereditario o que se produzcan fraccionamientos en el mismo.

Desde una perspectiva fiscal, la Consulta de la Dirección General de Tributos V0482-23, de 1 de marzo de 2023, siguiendo el criterio marcado por las STS 539/2018, de 5 de junio (núm. de recurso 1358/2017) y 434/2019, de 29 de marzo, (núm. de recurso 1397/2017) afirma que en los casos en los que se aplica el derecho de transmisión, según lo estipulado en el artículo 1006 del CC, si el heredero llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, el *ius delationis* se transmite a sus herederos. En este contexto, los herederos transmisarios no podrán aceptar la herencia del primer causante hasta que fallezca el segundo causante.

En concreto, en el fundamento cuarto de la STS 539/2018, de 5 de junio, se señala que “la cuestión cuyo esclarecimiento nos encomienda el auto de admisión es la de (...) 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 –que falleció sin aceptar la del suyo– se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o sólo uno (...)”.

La respuesta, basada en lo anteriormente expuesto y en la jurisprudencia sentada por la STS 539/2013, de 11 de septiembre, indica que se genera una única adquisición hereditaria y, por lo tanto, un solo hecho imponible. Esto implica que no existen dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto dado que “los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al heredero transmitente fallecido”.

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario (Albert Navarro García)

Respecto al devengo del impuesto, el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) establece que, en términos generales, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante. Esta disposición es consecuencia de lo estipulado en el artículo 989 CC, que indica que los efectos de la aceptación de la herencia retroceden al momento de la muerte de la persona a la que se hereda. Así, con la aceptación de la herencia se produce la adquisición de los bienes y derechos, generando, por ende, el hecho imponible según lo previsto en el artículo 3.1.a) de la LISD, que se entiende realizado el día del fallecimiento del causante.

Sin embargo, en los casos planteados, donde el llamado a suceder fallece sin haber aceptado la herencia del primer causante, transmitiendo a sus herederos el *ius delationis*, los herederos transmisarios no podrán aceptar la herencia del primer causante hasta que fallezca el segundo causante (del que son sucesores). Solo al aceptar la herencia de este último podrán convertirse en herederos y, por lo tanto, aceptar la herencia del primer causante. En consecuencia, el ISD por los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devengará el día del fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente, ya que no será hasta ese momento que los causahabientes podrán aceptar la herencia y, por ende, adquirir los bienes y derechos que conforman el caudal relicto del primer causante, convirtiéndose así en sujetos pasivos del impuesto. Esta particularidad del devengo, en relación con la norma general mencionada, se encuentra contemplada en el apartado 3 del artículo 24 de la LISD, que establece: “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”.

Por lo tanto, la propia ley del impuesto prevé que, en caso de que exista una limitación que impida que una adquisición sea efectiva, esta se considerará realizada en el momento en que dicha limitación se elimine. Esto ocurre, como se verá en el próximo apartado, en el caso que los herederos transmisarios –sujetos pasivos del ISD– no pueden aceptar la herencia ni adquirir los bienes del causante hasta el fallecimiento del segundo causante –heredero transmitente–, considerándose esta situación como una limitación que impide que la adquisición sujeta a gravamen sea efectiva.

Por consiguiente, el ISD correspondiente a los bienes y derechos adquiridos del primer causante se devengará, conforme al artículo 24.3 LISD, en la fecha de fallecimiento del segundo causante o heredero transmitente. Esto se debe a que no es hasta ese momento que los causahabientes pueden aceptar la herencia y, por lo tanto, adquirir los bienes y derechos que conforman el caudal relicto del primer causante. Esta situación se interpreta como una limitación que impide que la adquisición sujeta a gravamen sea efectiva.

No obstante, aunque el criterio establecido sobre la transmisión del *ius delationis* es, en efecto, claro, persiste cierta incertidumbre en relación con el momento específico en el que comienza a contarse el plazo reglamentario para la autoliquidación del ISD en los casos en que se produce dicha transmisión. Esta cues-

tión es de suma importancia, ya que tiene efectos directos y relevantes sobre la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria correspondiente.

El inicio de este plazo no solo determina la obligación del heredero transmisario de presentar la declaración o autoliquidar el impuesto, sino que también influye en el tiempo durante el cual la Administración puede ejercer su derecho a exigir el pago del impuesto.

Esta problemática es el objeto principal de la sentencia del Tribunal Supremo que se comenta en este análisis, en la cual se busca arrojar luz sobre la interpretación de los plazos y su relación con los derechos y deberes de los herederos en el marco del ISD.

II. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

La STS de 23 de abril de 2024 (recurso núm. 7570/2022) se pronuncia sobre un recurso de casación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante, TSJC) de 28 de julio de 2022. Esta última había estimado el recurso núm. 144/2021 presentado por la Agencia Tributaria de Cataluña, que cuestionaba la resolución emitida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR) el 2 de octubre de 2020. El TEAR había aceptado una reclamación económica-administrativa contra los acuerdos de liquidación del ISD emitidos por la Agencia catalana, la cual fue anulada por el TSJC.

Los hechos del caso son los siguientes: Matilde falleció el 26 de julio de 2011, siendo declarados herederos abintestato el 21 de julio de 2016 su hermana Otilia y sus sobrinos, Matías (quien es el recurrente en casación) y su hermano. Otilia falleció el 18 de abril de 2015 sin aceptar la herencia de su hermana, por lo que el *ius delationis* de la herencia de Matilde fue transmitido a sus sobrinos. El 27 de octubre de 2016, se otorgó una escritura pública donde Matías y su hermano aceptaron las herencias de sus tías, Matilde y Otilia.

En la escritura se detallan los bienes relictos de Matilde, que incluyen una vivienda en Esplugues de Llobregat y el 50% del saldo en una cuenta corriente de Caixa-bank, así como los bienes y derechos de la herencia de Otilia. El 23 de diciembre de 2016, Matías presentó dos autoliquidaciones del ISD ante la Agencia Tributaria de Cataluña: una para la herencia de Matilde y otra para la herencia de Otilia.

El 13 de septiembre de 2018, la Agencia Tributaria notificó a Matías el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con la autoliquidación de la herencia de Otilia. Sin embargo, la notificación incluía una propuesta de liquidación que afectaba a ambas herencias. En esta propuesta, se ajustó al alza el valor de la vivienda declarado en la autoliquidación de Matilde, así como el del ajuar doméstico, además de imponer un recargo por presentación extemporánea.

Matías presentó alegaciones, señalando que la propuesta contenía un error evidente al incluir en la base imponible bienes que pertenecían a la herencia de

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario (Albert Navarro García)

Matilde y no a la de Otilia. Posteriormente, la Agencia emitió una liquidación que, tras considerar parcialmente sus alegaciones, excluyó los bienes correspondientes a la herencia de Matilde. Esta liquidación fue notificada el 17 de abril de 2019, tras dos intentos fallidos de notificación el 9 y 10 de abril. El mismo día, la Agencia comunicó el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación limitado respecto a la herencia de Matilde, lo que culminó en una liquidación provisional.

Matías reclamó el 13 de mayo de 2019 contra la liquidación del ISD por la herencia de Otilia y el 29 de julio de 2019 presentó otra reclamación respecto a la herencia de Matilde. Ambas reclamaciones fueron acumuladas y finalmente estimadas por el TEAR en su resolución del 2 de octubre de 2020. En el caso de la herencia de Otilia, la reclamación fue estimada al constatarse la caducidad del procedimiento de comprobación limitada. En cuanto a la herencia de Matilde, se consideró que el derecho de la Administración a liquidar el impuesto había prescrito.

La resolución adoptó el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia del 20 de diciembre de 2018 (recurso núm. 734/2017), que establece que, en situaciones de *ius transmissionis*, el *dies a quo* de la prescripción corresponde a la fecha del fallecimiento del primer causante.

La Agencia Tributaria de Cataluña, disconforme con esta decisión, interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el TSJC, que fue estimado en su sentencia del 28 de julio de 2022. El TSJC aclaró que, de acuerdo con el artículo 3.1 a) de la LISD, el hecho imponible se produce con la adquisición de bienes y derechos por herencia, y que el impuesto se devenga en la fecha del fallecimiento del causante. No obstante, en situaciones con limitaciones para adquirir bienes, como la falta de ejercicio del *ius delationis*, no se genera el hecho imponible. El Tribunal enfatizó que no se puede liquidar la deuda tributaria sin un sujeto pasivo, y que el no ejercicio del derecho a aceptar o repudiar impide la producción del hecho imponible. También se consideró que el *ius transmissionis* permite resolver situaciones donde los herederos no ejercen su derecho.

Finalmente, se concluyó que el *dies a quo* de la prescripción del derecho a liquidar el impuesto corresponde al fallecimiento del transmitente, lo que efectivamente genera el hecho imponible, y se anuló la resolución anterior, declarando no prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por ISD respecto a la herencia de Matilde.

Así, Matías interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo en contra de la sentencia del TSJC. En un auto fechado el 31 de mayo de 2023, el Tribunal Supremo aceptó el recurso, considerando que existía una cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Esta cuestión se centraba en determinar cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ISD cuando el heredero fallece sin aceptar ni repudiar una herencia, transmitiendo este derecho a sus herederos, quienes a su vez aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.

La representación del contribuyente argumentó que la sentencia recurrida había violado el ordenamiento jurídico al confundir dos sucesiones diferentes. Defen-

dió que el hecho imponible del ISD solo se genera con la aceptación de la herencia, no antes, y criticó que la sentencia permitiera una doble liquidación tributaria, vulnerando principios constitucionales como la capacidad económica y la no confiscatoriedad de los tributos.

El recurrente resaltó que, de acuerdo con el artículo 24 de la LISD y el artículo 989 del CC, el ISD se devenga el día del fallecimiento del causante, y que cualquier limitación en la adquisición de bienes no altera esta norma. Además, consideró errónea la interpretación del TSJC al sugerir que la falta de aceptación de la herencia por un heredero anterior podía suspender la prescripción del tributo, lo que conduciría a una imprescriptibilidad de facto del impuesto.

Por último, solicitó que se case y anule la sentencia impugnada, desestimando el recurso contencioso-administrativo presentado por la Agencia Tributaria de Cataluña y confirmando la resolución del TEAR de Cataluña del 2 de octubre de 2020.

III. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo, tras examinar la doctrina jurisprudencial relacionada con el *ius transmissionis*, como se ha expuesto en el primer apartado de este comentario, llega a la conclusión de que en estos casos solo se produce una única adquisición hereditaria, y por lo tanto, un único hecho imponible. En este sentido, se establece que el heredero transmisario, Matías, hereda directamente del causante, Matilde, y no en calidad de sucesor del heredero transmitente, Otilia, quien nunca aceptó la herencia de aquella.

Partiendo de esta base, la única cuestión, por tanto, que se plantea el Tribunal Supremo es la referente al *dies a quo* del plazo de prescripción para liquidar el ISD en situaciones donde un heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia, y el derecho se transmite a sus herederos, quienes son los que finalmente aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto. Aunque no existen pronunciamientos directos del Tribunal Supremo sobre la cuestión, se citan sus sentencias del 5 de junio de 2018 y del 29 de marzo de 2019 como pautas interpretativas relevantes.

El Tribunal respalda la conclusión de la STSJC, que establece como *dies a quo* el fallecimiento de la transmitente, Otilia. Según el artículo 3.1.a) de la LISD, el hecho imponible se produce con la aceptación de la herencia. En este caso, Otilia, hermana de la causante, Matilde, falleció sin aceptar la herencia, lo que implica que no se produjo la adquisición y que, por tanto, no existía sujeto pasivo del impuesto, imposibilitando a la Administración la liquidación correspondiente.

El artículo 24 LISD establece que, en general, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del causante, retrotrayendo los efectos tributarios a ese momento. Sin embargo, esto no implica que se produzca el hecho imponible sin la aceptación, que es el acto que determina la adquisición. El apartado 3 del mismo artículo permite que, si hay limitaciones, la adquisición se considere realizada cuando desaparezcan dichas limitaciones. Así, en este caso, la falta de ejercicio

La determinación del plazo de prescripción en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones en situaciones de transmisión del derecho hereditario (Albert Navarro García)

del *ius delationis* por parte de Otilia se considera una limitación en la adquisición de los bienes del causante, suspendiendo la adquisición hasta que la limitación desapareció con su fallecimiento.

En ese momento, se transmitió el *ius delationis* a favor de sus herederos, en este caso Matías, quien, al ejercer este derecho, adquiere la herencia del primer causante. Esto genera una única transmisión hereditaria, en línea con la doctrina jurisprudencial que indica que el devengo se produce en el momento del fallecimiento de la transmitente.

En términos de prescripción, es fundamental entender que el derecho de la Administración a liquidar el ISD prescribirá en un plazo de cuatro años desde que el hecho imponible se produce. Sin embargo, dado que, en este caso, el hecho imponible no se había materializado debido a la falta de aceptación de la herencia, el *dies a quo* se establece en el momento del fallecimiento de la transmitente, lo que reinicia la cuenta del plazo de prescripción.

Además, la jurisprudencia indica que no puede haber adquisición de la herencia sin aceptación, ya sea expresa o tácita. Aunque la aceptación tiene efectos retroactivos al momento del fallecimiento, no se puede suceder sin ella. El derecho de transmisión solo permite la traslación del *ius delationis* a favor de los herederos, quienes deben aceptar la herencia para que se produzca el hecho imponible.

Por lo tanto, al no haberse dado la aceptación en el momento de la muerte de Otilia, el derecho a liquidar el impuesto no puede ser ejercido hasta que sus herederos realicen dicha aceptación. Así, la STS 684/2024, de 23 de abril, concluye que el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar el ISD, en los casos de adquisiciones por causa de muerte donde el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia, y el derecho se transmite a sus herederos (quienes son los que aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto), es el momento del fallecimiento del transmitente, no estimando, por tanto, el recurso de casación interpuesto.

IV. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA

En primer lugar, es necesario señalar que la STS de 23 de abril de 2024 contiene un voto particular emitido por uno de los magistrados. En concreto, discrepa de la interpretación que la sentencia realiza en relación con el art. 24.3 LISD, y en particular, la afirmación de que, en este caso, "la adquisición estaba 'suspendida' hasta que se eliminara la limitación", lo que condujo a la incorrecta aplicación de la norma y a la consiguiente desestimación del recurso de casación.

En sus consideraciones, el magistrado destaca que Matías es causahabiente tanto de Matilde como de Otilia. En el caso de la sucesión de Otilia, el TEAR de Cataluña declaró la caducidad del procedimiento tributario, un pronunciamiento que no fue cuestionado en el recurso de casación.

Respecto a la sucesión de Matilde, Matías adquirió en nombre propio una parte de sus bienes, así como la parte de la herencia que correspondía a Otilia, quien no aceptó la herencia, trasladándose automáticamente a Matías y su hermano, en virtud del *ius transmissionis*. El magistrado argumenta que el derecho de transmisión, conforme al artículo 1006 del CC, no implica una nueva delación hereditaria. Este derecho permite que los herederos transmisarios sucedan directamente al causante de la herencia al aceptar la herencia del heredero transmitente, lo que establece que solo hay una adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible.

Así, en su análisis, el magistrado subraya que la sentencia de la que disiente reconoce correctamente que se produce una única adquisición hereditaria, pero critica que la aplicación de este principio en la sentencia impugnada condujo a una conclusión incorrecta. Según el magistrado, el hecho imponible del ISD debe considerarse en el momento del fallecimiento de Matilde, ya que el artículo 24.1 de la LISD establece que, en las adquisiciones por causa de muerte, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante.

El magistrado refuta, por tanto, la interpretación de la sentencia que considera que la no aceptación de Otilia impide que se produzca el hecho imponible. Argumenta que el fallecimiento de Otilia no puede ser considerado una limitación en la adquisición de los bienes por Matías, quien adquirió directamente los derechos de Matilde. La transmisión del derecho ocurrió automáticamente tras la muerte de Otilia, permitiendo que Matías pudiera aceptar o rechazar la herencia.

Así, concluye que el recurso de casación debió ser estimado, ya que el derecho de la Administración tributaria para liquidar el ISD estaba ya prescrito en el momento en que Matías aceptó la herencia. Por lo tanto, debe permitirse a Matías liquidar la tributación sobre la herencia de Otilia y no sobre la de Matilde, siendo esta la interpretación que correspondería al caso en cuestión.

En este sentido, estamos de acuerdo en que el apartado 3 del artículo 24 LISD no parece que esté diseñado para abordar situaciones como la que estamos analizando, ni que pueda aplicarse de la manera en que la sentencia lo sugiere. Este artículo 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", es decir, parece que no está orientada a situaciones como la planteada, donde no se presentan condiciones o limitaciones en el sentido tradicional. La muerte de Otilia, al no implicar una limitación para Matías, debería ser considerada un evento que facilita la transmisión de derechos, y no un obstáculo.

Sin embargo, es necesario señalar que los bienes de la primera herencia (provenientes de Matilde) nunca se integraron en la segunda herencia (de Otilia). Esto implica que el hecho imponible, relacionado con la adquisición de bienes y derechos, debe considerarse de manera separada en cada contexto sucesorio. De esta forma, el plazo de prescripción comienza a contar desde la defunción de la primera causante, ya que es en ese momento cuando se desencadenan los efectos de la aceptación de la herencia, de acuerdo con el principio de que la aceptación

se retrotrae a la fecha del fallecimiento del causante. En este sentido, es fundamental distinguir entre las diferentes sucesiones y entender que la transmisión de derechos de una herencia a otra no afecta directamente el inicio del plazo de prescripción para el ISD.

A mayor abundamiento, el magistrado hace referencia a la STS 265/2024, de 18 de febrero (núm. de recurso 5126/2022), y a la STS 2098/2006, de 28 de marzo (núm. de recurso 6806/2000), las cuales adoptan una interpretación restrictiva del ámbito de aplicación del artículo 24.3 de la LISD, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la sentencia que se comenta en este trabajo.

En particular, la STS 265/2024 señala que, si bien es cierto que el artículo 24.3 LISD permite que el devengo del impuesto no se produzca en el momento del fallecimiento del causante en una transmisión mortis causa, y que la adquisición pueda efectuarse en un momento posterior si el título transmisivo está sometido a una condición, término o fideicomiso, este no es el caso de la adquisición de la condición de heredero forzoso tras el fallecimiento del causante. Dicha adquisición no implica una limitación que retrase el derecho a la herencia, ya que la determinación legal de la filiación tiene efectos retroactivos, constituyendo una obligación natural que se origina desde el nacimiento, con independencia de que haya existido o no un reconocimiento formal del hijo. Por tanto, en estos supuestos, el devengo del ISD se produce en el momento del fallecimiento del causante y no en la fecha de la sentencia que reconoce la filiación, lo cual dista, en cierta manera, del nuevo criterio utilizado por el Tribunal Supremo, que, además, a nuestro juicio, se limita de manera notable a reproducir los mismos argumentos expuestos en la STSJC, sin entrar a examinar en profundidad los motivos presentados por el recurrente.

Por su parte, la STS 2098/2006, de manera similar, señala que la existencia de un embargo sobre los bienes que se heredan no implica una limitación sobre la adquisición. Más bien, representa una restricción sobre la capacidad de disposición, similar a muchos otros casos en los que se hereda un bien con una carga real, con un derecho real sobre cosa ajena, o con cualquier otra limitación legal. Por la herencia, se adquieren tanto activos como pasivos, y mediante la aceptación de la herencia, el heredero se hace responsable de las obligaciones del causante y de las cargas hereditarias. Es cierto que aceptar la herencia a beneficio de inventario significa que el heredero no responde con sus bienes personales por las obligaciones del causante ni por las cargas hereditarias, sino únicamente con los bienes de la herencia. Sin embargo, el hecho de que la herencia pueda tener incluso un valor liquidativo negativo no implica que su aceptación o adquisición esté suspendida por una limitación, que no se refiere al valor de los bienes hereditarios, sino al momento de su adquisición. En resumen, el Tribunal afirma este tipo de adquisiciones hereditarias no está sujeta a ninguna condición, término, fideicomiso u otra limitación, por lo que es necesario desestimar el recurso.

En conclusión, consideramos que la interpretación restrictiva que el magistrado discrepante propone respecto al alcance del artículo 24.3 LISD parece estar más alineada con el espíritu del texto normativo, ya que este precepto está diseñado

para situaciones en las que existen limitaciones o condiciones claramente definidas, como términos o fideicomisos, que retrasan la adquisición efectiva de los bienes. Sin embargo, como bien señala el magistrado, la no aceptación de la herencia por parte de Otilia no constituye una "limitación" en los términos del artículo 24.3 LISD, dado que el *ius transmissionis* opera automáticamente y permite a los herederos transmisarios suceder directamente al primer causante, Matilde, sin que se produzca una nueva delación hereditaria.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. "Impuesto sobre sucesiones y donaciones: transmisión del *ius delationis* por quien fallece antes de aceptar o repudiar la herencia", *Gómez-Acebo & Pombo*, 2023.
- GÓMEZ TABOADA, J. "El laberinto del *ius transmissionis*", *La Notaria*, núm. 1-2, 2022, págs. 55-65.
- MUNTADA ARTILEZ, J. "Consideracions civils i tributàries sobre el dret de transmissió hereditària", *Revista jurídica de Catalunya*, núm. 1, 2023, págs. 139-168.

