



Resolució 2/2018, sobre el tractament del dret de transmissió en l'impost sobre successions i donacions

I. El dret de transmissió, regulat en l'article 461-13 de la Llei 10/2008, de 10 de juliol, del llibre quart del Codi civil de Catalunya, relatiu a les successions, preveu:

“1. Si el cridat mor sense haver acceptat ni repudiat l'herència deferida, el dret a succeir mitjançant l'acceptació de l'herència i el de repudiar es transmeten sempre als seus hereus.

2. Els hereus del cridat que hagi mort sense haver acceptat ni repudiat l'herència la poden acceptar o repudiar, però només si prèviament o en el mateix acte accepten l'herència del seu causant. Si els hereus que accepten aquesta segona herència són diversos, cadascun d'ells pot acceptar o repudiar la primera, independentment dels altres, i amb dret preferent d'acréixer entre ells.”

En relació amb aquesta figura civil, coexisteixen dues línies doctrinals: la *teoria clàssica* o de doble transmissió, i la *teoria moderna* o d'adquisició directa.

D'acord amb la *teoria clàssica* es produeixen dues transmissions: una primera del causant a la massa hereditària del primer cridat (que mort sense haver acceptat ni repudiat l'herència) i, una segona, des de la massa hereditària del segon causant al seu hereu.

L'altra teoria interpretativa del *ius transmissionis*, l'anomenada *teoria moderna*, manté que hi ha una única transmissió de forma i manera que els béns del primer causant no s'integren en l'herència del seu cridat, sinó que passen directament a l'hereu d'aquest.

La teoria de l'adquisició directa ha estat fixada com a doctrina del Tribunal Suprem, en la sentència d'11 de setembre del 2013, en interpretació de l'article 1006 del CC que regula el dret de transmissió en el dret comú:

“2. La correcta fundamentación del presente caso requiere de una previa precisión de índole metodológica en el alcance del artículo 1006 del Código Civil. En este sentido interesa destacar que el derecho de transmisión que contempla el citado precepto (ius transmissionis) refiere, sustancialmente, la cualidad del ius delationis de poder ser objeto de transmisión, esto es, la aplicación ex lege de un efecto transmisivo en la adquisición de la herencia por el que el derecho a aceptar o repudiar la herencia que tenía el heredero transmitente, que fallece sin ejercitarlo, pasa a sus propios herederos, denominados en este proceso como herederos transmisarios. De esta forma, fuera de la mencionada cualidad el derecho de transmisión, en sí mismo considerado, ni configura ni altera la naturaleza y caracterización del ius delationis, verdadera cuestión de fondo del caso planteado.

Por lo demás, la transmisibilidad de la delación hereditaria debe enmarcarse en la progresiva flexibilización del rigorismo de la tradición romanística, que no admitía la transmisión de la



qualidad de heredero, que adopta y desarrolla nuestro Código Civil con abundantes muestras al respecto. En parecidos términos, esta flexibilización se produce en los Derechos Forales en donde el ius transmissionis goza de plena carta de naturaleza, artículos 461.13 CcC, 39 LSCM y Ley 317 FNN.

(...)

5. Del contexto interpretativo realizado debe concluirse, como fijación de la Doctrina jurisprudencial aplicable a la cuestión debatida, que el denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; todo ello, dentro de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente.

La inalterabilidad del ius delationis, junto con la debida diferenciación de los procesos sucesorios en liza, determina, a su vez, que los derechos hereditarios de los herederos transmisarios se ejerciten plenamente conforme a la sucesión del causante de la herencia, ya testamentariamente o bien de forma intestada, quedando comprendidas en dicha ejecución sucesoria la concreción e individualización propia de las operaciones particionales cuando estas tengan lugar; sin que dicha ejecución venga condicionada por las disposiciones que deban seguirse respecto de la sucesión o partición de la herencia del heredero transmitente.

Esta misma razón de inalterabilidad o subsistencia del ius delationis hace que cumplidos ya los requisitos de capacidad sucesoria por el heredero transmitente y, por tanto, la posibilidad de transmisión del ius delationis, la capacidad sucesoria de los herederos transmisarios en la herencia del causante deba ser apreciada cuando éstos acepten la herencia del fallecido heredero transmitente.”

Aquesta doctrina va ser recollida per la Direcció General dels Registres i del Notariat, en resolució de 26 de març del 2014 (BOE, núm. 104, de 29 d'abril), i, més recentment, en la resolució de 25 d'abril del 2018 (BOE núm. 115, d'11 de maig):

“ 2. Esta Dirección General ha tenido que abordar en numerosas ocasiones (cfr., entre las más recientes, las Resoluciones de 26 de julio de 2017 y 22 de enero y 12 de marzo de 2018) cuestiones planteadas por el denominado derecho de transmisión que, en nuestro sistema sucesorio, está recogido en el artículo 1006 del Código Civil. El mismo señala que «por muerte del heredero sin aceptar o repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía».

El supuesto de hecho contemplado prevé un primer fallecimiento –el del llamado causante– seguido de la muerte de uno de sus herederos –el denominado transmitente– que no emite declaración de voluntad (ya sea expresa o tácita) aceptando o repudiando su cualidad de heredero, facultad la cual se transmite a los suyos propios –los conocidos como transmisarios–.



Históricamente, doctrina y jurisprudencia han debatido sobre la existencia de una o varias delaciones hereditarias al fallecer con posterioridad a los causantes el transmitente, debiendo ser en definitiva los transmisarios los que lleven a cabo la emisión de la correspondiente declaración de voluntad en torno a su aceptación en la condición de heredero o su repudiación.

En el año 2013, ha sido el Tribunal Supremo el que ha zanjado en parte esta discusión, en la Sentencia de 11 de septiembre, al señalar que «(...)».

Esta misma tesis ha seguido la doctrina de este Centro Directivo, en Resoluciones como las de 26 de marzo y 11 de junio de junio de 2014, y más recientemente en las de 26 de julio de 2017 y 22 de enero y 12 de marzo de 2018. En estas tres últimas se expresa que «los transmisarios suceden al primer causante de manera directa y no mediante una doble transmisión del causante al transmitente y de éste a los transmisarios. Pero es indiscutible que la determinación de quiénes son los transmisarios y en qué porcentaje y modo adquieren los bienes, viene determinado por la sucesión del transmitente, no por la sucesión del primer causante».

No obstante, más que en la doble transmisión de bienes, que la sentencia del Pleno excluye, sería mejor profundizar en que los transmisarios adquieren la herencia del primer causante porque son herederos del transmitente y sólo en cuanto lo son y en la forma y proporción en que lo son, para lo cual es inevitable considerar en qué términos los ha llamado el transmitente por vía de testamento o la ley en caso de vocación abintestato o forzosa, según los supuestos.»

Cal posar de relleu que, quant a l'abast de la interpretació esmentada de l'article 1006 del CC, el mateix Tribunal Suprem en sentència del 5 de juny de 2018, conclou que:

“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.”

En aquest mateix sentit, la Secció d'Harmonització de la Comissió de Codificació de Catalunya considera també que la interpretació realitzada pel Tribunal Suprem respecte a l'article 1006 del Codi civil espanyol és plenament aplicable a la normativa catalana (article 461-13).

II. En l'àmbit tributari, i quant a la liquidació de l'impost sobre successions i donacions, aquesta administració tributària ha vingut aplicant la teoria clàssica i així s'ha recollit en diferents consultes i en l'informe núm. 27/14, del 20 de març.

Això no obstant, la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Funció Pública ha assumit la teoria moderna en la consulta V0263-16, de 13 de maig, i en la més recent V0537-17, de 2 de març (en què recull els pronunciaments del Tribunal Suprem abans referits).

“Ahora bien, puede suceder –como parece ser el caso planteado– que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia. En tal caso, el fallecido todavía no era heredero del causante, pues tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia,



pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”), tal como dispone el artículo 1006 del Código Civil en los siguientes términos:

Artículo 1006. Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.

De acuerdo con el precepto transcrito, lo que se transmite es el llamado “ius delationis”, esto es, el derecho del nuevo heredero a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la acepta se convertirá en heredero directo de dicho primer causante y deberá liquidar el impuesto de sucesiones por esa herencia. Lógicamente, para ello, deberá aceptar la herencia del segundo causante, pues solo siendo heredero de este, adquirirá el “ius delationis”, herencia por la que también deberá liquidar el impuesto de sucesiones, pero de forma separada.

En síntesis, tal como ha fallado el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 11 de septiembre de 2013, cabe concluir lo siguiente:

(...)

CONCLUSIONES:

Primera: En el caso de que alguno de los llamados a suceder fallezca antes de aceptar o repudiar la herencia, el fallecido todavía no era heredero del causante (tal condición se adquiere con la aceptación de la herencia), pero como tampoco la había repudiado permanecía vigente el derecho del fallecido a aceptar la herencia (“ius delationis”), derecho que es transmisible a sus herederos (“ius transmissionis”).

Segunda: Por la adquisición hereditaria del “ius delationis”, el nuevo heredero adquiere el derecho a aceptar o repudiar la herencia del primer causante, de forma que si la 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 a aceptar o repudiar la primera.”

III. Per tot l'exposat, i d'acord amb els articles 89.1 de la Llei 58/2003, del 17 de desembre, general tributària, i 65 del Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, que estableixen el caràcter vinculant de les consultes tributàries emeses per la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda en l'àmbit de la normativa tributària estatal, aquest centre directiu assumeix l'anomenada doctrina moderna en la interpretació del dret de transmissió, de forma que:

Primer

Mort el primer cridat sense haver acceptat o repudiat l'herència, el segon cridat, en cas d'acceptar l'herència del primer causant (en els termes i condicions establerts per la normativa civil), 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.



Tot això sens perjudici de l'obligació de presentació de l'autoliquidació de l'impost corresponent a l'adquisició *mortis causa* del segon causant (en la qual ara ja no s'inclouen els béns i drets del primer). En aquest ordre de coses, i atès que en l'herència del segon causant no s'inclouen els béns de la primera herència, no s'aplicarà, en el seu cas, la reducció decenal prevista en l'article 29 de la Llei 19/2010, del 7 de juny, de regulació de l'impost sobre successions i donacions.

Segon

Fins que no es produeix la mort del segon causant, no es transmet al seu hereu el dret a acceptar o repudiar l'herència del primer causant; en conseqüència, la prescripció del dret a liquidar l'impost per l'adquisició de la primera herència no s'inicia fins que ocorre la mort del segon causant, de conformitat amb l'article 24.3 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions:

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

Tercer

Aquesta resolució deixa sense efecte les consultes següents, emeses per aquest centre directiu: 51E/07; 240E/10; 308E/13; 350E/13; 6E/15; 239E/15; 204E/16 i 416E/17.