

LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD EN EL IUS DELATIONIS Y
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES
(ISD): ANÁLISIS HISTÓRICO Y DIALÉCTICA JURISPRUDENCIAL,
ENTRE LA TEORÍA CLÁSICA Y MODERNA

*THE AUTONOMY OF THE WILL IN THE IUS DELATIONIS AND
LIQUIDATION OF THE TAX OF INHERITANCES AND DONATIONS (ISD):
HISTORICAL ANALYSIS AND JURISPRUDENTIAL DIALECTICS, BETWEEN
CLASSICAL AND MODERN THEORY*

Actualidad Jurídica Iberoamericana N° 16, febrero 2022, ISSN: 2386-4567, pp. 288-313

Armando José
SANTANA
BUGÉS

ARTÍCULO RECIBIDO: 15 de noviembre de 2021

ARTÍCULO APROBADO: 10 de enero de 2022

RESUMEN: El debate entorno al *ius delationis* siempre ha estado presente en la doctrina española, encontrando dos teorías al respecto. La teoría clásica defendida por LACRUZ y la teoría moderna sostenida por ALBALADEJO y VALLET. Optar por una u otra trasciende del mero debate académico, dando lugar a importantes consecuencias en el plano civil y fiscal. Sin embargo, en la última década el debate se ha visto acrecentado por el continuo cambio de criterio jurisprudencial en el Tribunal Supremo y Dirección General de la Seguridad Jurídica y Fe Pública, pudiendo así afectar al principio de seguridad jurídica y otros que inspiran nuestro ordenamiento jurídico.

PALABRAS CLAVE: *ius delationis*, teoría clásica, teoría moderna y principio de seguridad jurídica.

ABSTRACT: *The debate around ius delationis has always been present in Spanish doctrine, finding two theories in that regard. The traditional theory defended by LACRUZ and the modern theory supported by ALBALADEJO and VALLET. Choosing one or another transcends from the academic discussion, leading to important consequences at the civil and tax areas. However, in the last decade the debate has been increased by the continuous change of jurisprudential criteria by the Supreme Court and "Dirección General de la Seguridad Jurídica y Fe Pública", thus being able to affect the principle of legal certainty and others that inspire our legal system.*

KEY WORDS: *ius delationis, classic theory, modern theory and principle of legal certainty.*

SUMARIO.- I. INTRODUCCIÓN. II. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS. IV. DELIMITACIÓN DEL IUS DELATIONIS E IUS TRANSMISSIONIS. V. TEORÍAS DEL IUS DELATIONIS: 1. Teoría clásica. 2. Teoría moderna. 3. Tosecuencias prácticas. VI. ETAPAS JURISPRUDENCIALES: 1. Primera etapa. 2. Segunda etapa. 3. Tercera etapa. VII. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

Eran aproximadamente las ocho y media de la tarde de lo que parecía un martes cualquiera. Los restaurantes comenzaban a servir las cenas, los trabajadores comenzaban sus turnos de noche, los padres llegaban a sus hogares dispuestos a hacer a sus hijos la cena, y el servicio secreto y escolta personal de John Fitzgerald Kennedy podía descansar después de un largo día, mientras atendían al discurso de su presidente por televisión y radio. “Tengamos fe en que el derecho constituye la fuerza”¹. Estas palabras en boca de Kennedy se adentraron en millones de oídos estadounidenses, sin preaviso y mayor importancia, sin embargo, apenas pasarían unas pocas semanas para que fuese objeto de numerosos artículos de periodistas nacionales e internacionales. Apenas pasarían unos meses para que fuese recordada como una de sus frases célebres y ser objeto de ensayos de algunos teóricos del Derecho como Karl Loewenstein, Hans Kelsen, Ronald Dworkin y Jeremy Waldron. Apenas pasarían unos años para que otros presidentes como Nixon, Ford o Reagan se hicieran eco de este enunciado, así como otros juristas y abogados de reconocido prestigio como Svend, Denning y otros más cercanos como Joaquín Garrigues y Rodrigo Uría. Apenas pasarían unas décadas para que estas palabras fuesen el inicio de una comunicación.

Sin lugar a duda en el mandato Kennedy supusieron una revolución, y en una introducción del estilo presente, de ámbito perteneciente al doctrinal y jurisprudencial, acerca del ius delationis en el doble llamamiento a la herencia, en su vertiente civil y fiscal, puede parecer no tanto una revolución sino un descalabro, no advirtiendo relación alguna con la temática. No vamos a mostrar únicamente la relación del ius delationis y la temática con estas palabras de Kennedy, sino que además de suponer estas la introducción del presente estudio, encierran en sí mismas lo que será la aspiración del mismo.

“Tengamos fe en que el derecho constituye la fuerza”. En estas palabras se encuentran todos los actores de la problemática a plantear: los herederos, el

¹ AGUILAR FERNÁNDEZ, S.: “El movimiento por los derechos civiles en Estados Unidos (1933-1968), *Revista de Estudios políticos (nueva época)*, Universidad Complutense de Madrid, 2007, Madrid, abril-junio.

• **Armando José Santana Bugés**
Doctorando de la Universidad de Jaén.
armandojosesantana@gmail.com.

poder judicial y el poder legislativo. Los herederos que tienen que tener fe, tienen que seguir, las disposiciones normativas, en este caso el art. 1006 del Código civil y ss, ante el supuesto vocación y delación hereditaria. El poder judicial, que a través de sus sentencias, sea el TC o TS, así como otros órganos, DGSGyFP y TEAC, hacen cumplir la ley, le dan “fuerza y aplicación”². El poder legislativo que ostentando la legitimación y siendo el depositario de la soberanía popular, es el artífice mismo del Derecho, comprometiéndose a esta acción reguladora constante, y de forma eficaz³.

Encontrando los sujetos anteriores, por últimos, advertimos la propia “fe”, ¿a qué hará esta alusión? Para que exista la fe en que el derecho constituya la fuerza, debe darse el hecho de que todas las personas se atengan a lo dispuesto en las disposiciones normativas. El fin primero de estas, así como el resultado mismo, se articula en torno al principio de seguridad jurídica, y es el principio que regirá nuestra reflexión jurídica.

Cómo en torno a este, podremos preguntarnos si la regulación normativa, y el derecho judicial en el ius delationis contribuye a la conservación de este, o por el contrario lo vulneran. Uno de los motivos que nos lleva a abordar la problemática en el ius delationis ha sido su examen a la luz de este principio. Si bien es uno de los primeros principios que aprende un joven jurista al iniciar su andadura en el grado en Derecho, también es uno de los rectores del ordenamiento jurídico.

Debemos retrotraernos a la Revolución Francesa de 1789 para comenzar a vislumbrar los primeros visos de lo que sería este principio y el contenido jurídico-doctrinal del que se le dotaría. Sería consagrado en la Declaración de Derechos de 1789, así como en la Constitución de 1791 y “Le Code”, de 1804 (el también conocido como Código Napoleónico). Derivando el término seguridad del adjetivo latino *securus*, indica la actitud de certeza, estar plenamente convencidos de un supuesto o una realidad. Aplicando el concepto al contexto jurídico que nos ocupa, podríamos afirmar que la seguridad jurídica implica por parte del sujeto tener como cierta y estable una situación jurídica, no siendo esta alterada de forma aleatoria, sino únicamente mediante un procedimiento reglado y establecido de forma anterior.

Podemos apreciar su especial trascendencia en el ordenamiento jurídico español atendiendo a nuestra Constitución donde se encuentra proclamado, concretamente en el art. 9.3 CE. De esta forma, como ya indicó en el año 1992 el Consejo de Estado, tanto las autoridades públicas, como el resto de españoles,

2 IGARTÚA SALAVERRIA, J.: “El sometimiento del juez a la ley, la certeza y la fuerza vinculante de la doctrina del Tribunal Supremo”, *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Universidad del País Vasco, 2006, pp. 59-78.

3 CHAMOCHO CANTUDO M.A.: *Introducción jurídica a la historia de las relaciones de trabajo*, Editorial Dykinson, Madrid, 2013, p. 365.

sabrían a que atenerse, y tendrían acceso a la legalidad vigente de una forma cierta. Si avanzamos en el tiempo veremos cómo en el año 2005, será el Tribunal Constitucional, en su sentencia del 7 de abril, quien sienta doctrina acerca de este principio indicando lo que finalmente se debería entender por “seguridad jurídica”. En dicha sentencia más allá de reafirmar el concepto, al que ya nos hemos aproximado anteriormente, indica el punto de partida de este trabajo. El Tribunal manifiesta que la certeza no puede inducir a una conservación desmesurada de una normativa, dado que esto daría lugar a leyes inmóviles que no estarían adaptadas a las nuevas situaciones que la sociedad demandase de regulación.

De lo anterior deducimos que este principio no puede ser absoluto, y queda supeditado a las variaciones normativas en atención al desarrollo temporal de la política, la sociedad y la economía. Sin embargo, teniendo claro que no es un principio absoluto y está limitado por estas circunstancias... ¿cuál es límite de la conservación? ¿hasta qué punto son necesarias y permitidas las modificaciones normativas para no conculcar este principio? Estas son las interrogantes que planteamos cuando a la luz del principio de seguridad jurídica nos acercamos al ISD cuando se produce el doble llamamiento a la herencia.

Más allá de plantear los conceptos de liquidación, aproximaciones al propio impuesto y la situación específica del doble llamamiento, siendo estas cuestiones teóricas y de relevancia para formar un campo de trabajo en la materia, profundizaremos en los cambios jurisprudenciales y normativos que han marcado un ir y venir en la doctrina, produciendo una posible “inseguridad jurídica”, la cual es sostenida por un amplio sector de la doctrina, cuando el sujeto se enfrenta a la liquidación de tan controvertido impuesto. Se dará respuesta a qué le sucede al Tribunal Supremo, Dirección General de la Seguridad Jurídica y Fe Pública, así como a la Dirección General de Tributos en relación a la liquidación de este impuesto. Y es que sin duda, sin realizar un mayor acercamiento, en un período no superior a tres años, comprendido entre 2013 y 2016, hemos tenidos distintas fases al respecto del *ius delationis* en el doble llamamiento a la herencia, teniendo así dos sucesiones civiles y dos fiscales; una civil y dos fiscales; y una civil y fiscal. Posteriormente también hemos asistido a contradicciones entre las Salas de lo Civil y Administrativo del Tribunal Supremo, planteando así que exista un único hecho imponible y por tanto, una única liquidación del ISD, o por el contrario, haya más de uno.

El análisis que realizaremos tendrá un carácter práctico. En la labor de investigación que hemos realizado, dado que una parte del material de investigación procede de resoluciones de la DGRN⁴, decidimos visitar los Registros de la

⁴ Debemos indicar que desde el Real Decreto aprobado el 20 de enero de 2020, la nueva denominación de este organismo será: “Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública”. Por ello, procederemos a usar las siglas: DGSJyFP.

Propiedad de nuestra localidad, así como las Notarías, para poder conocer de primera mano la opinio iuris de registradores y notarios en torno al polémico art. 1006, y cómo se debían interpretar las resoluciones de la DGSJyFP, junto a las sentencias del TS, que tanto afectaban y condicionaban el ámbito fiscal, por la liquidación de uno o más hechos imposables.

II. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Nos adentramos en uno de los ejes de este trabajado, dado que ha sido el detonante que nos ha llevado a adentrarnos en él. En este punto más que relacionar el propio principio con el debate entre la teoría clásica y moderna, analizándolas a la luz de todos los cambios jurisprudencia que se han producido, delimitaremos este principio aportando unas trazas que permitan descubrir su importancia en el seno del ordenamiento jurídico español. Solo así, descubriendo la importancia intrínseca del propio principio, la cual esta basada en su repercusión extrínseca, seremos capaces de argumentar su vulneración y poder extraer las pertinentes conclusiones.

En la doctrina siempre se ha destacado como uno de los más importantes valores de la ética pública, tanto por cuestiones históricas como por su singularidad para el desarrollo de los demás, el principio de la seguridad jurídica, que también encontraremos acuñado como "justicia formal". El nacimiento de este tiene lugar en la historia moderna, de la mano de la formación de los Estados, desde el origen de los mismos y de forma anterior al Estado liberal⁵. No podemos atribuirlo por tanto -su origen-, a una supuesta ética pública democrática, dado que es mucho anterior. Su gran postulante será HOBBEES, que tiene este principio como fin último del pacto social y a través del cual explica la aparición del poder, el logro de la paz y seguridad ante un estado, según el, en continua guerra contra todos⁶.

El principio de seguridad jurídica no supone nada nuevo⁷, podemos asistir a sus inicios desde los intentos de Nicolás Garelli, jurista liberal moderado, que intentará llevar a cabo la redacción de un Código civil junto a una comisión de expertos, los fundamentos del proyecto de 1821, las leyes de la Novísima Recopilación, o incluso remontarnos a el Fuero Real, Ordenamiento de Alcalá y Leyes de Toro.

En la acepción moderna del principio, apreciamos que su objetivo es la creación de un ámbito de certeza, de saber a qué atenerse, eliminar el miedo y establecer un contexto de confianza en las relaciones sociales y con la Administración. Resulta

5 ORTEGA Y GASSET, J.: "¿Qué son los valores", *Revista de Occidente*, Alianza Universidad, 1998, pp. 3-17.

6 MELLIZO, C.: *Traducción del Leviatán*, Thomas Hobbes, Escritos autobiográficos, Rodilla, Tecnos, Madrid, 1989, pp 27-34.

7 PEÑA BERNARDO-DE QUIRÓS, M.: "Antecedentes del Código civil vigente", *Anuario de Derecho Civil*, 1965, fascículo 4.

muy interesante plantearse si esta certeza y confianza cuando hablamos del doble llamamiento a la herencia en el *ius delationis* son realmente efectivas (teniendo en cuenta como en función de encontrarnos en 2012 o 2013 nos situaremos ante una o dos sucesiones civiles según el TS, según avancemos dos años nos encontramos dos sucesiones fiscales o una, y como incluso en un mismo año, como es 2018, podemos asistir a la adopción de dos criterios diferentes por parte de las Salas de lo Contencioso y lo Civil en el TS, optando estas por cada una de las teorías, y estando así enfrentadas). Es una tarea bastante ardua, sino imposible, afirmar en este contexto que hay clima de confianza y certeza.

El principio de seguridad jurídica, como primer valor e inspirador del resto, no tiene su importancia en la razón propia de su ser, sino también en la de los demás valores del ordenamiento jurídico, ya que los inspira. Así, a diferencia de la Edad Media donde la seguridad se alcanzaba media el *id quod iustum est*, por lo que se hacia distante de la justicia, mientras que en nuestro ordenamiento la justicia y seguridad van de la mano. Mientras que en ese oscuro contexto la idea de justicia real distaba de la seguridad por el propio proceso para lograrla, no pudiendo alcanzar ambos de forma simultánea, en la actualidad será a través del Derecho como deba alcanzarse. Es por ello, entendiendo la capital importancia de la seguridad jurídica, la forma en que podremos determinar lo relevante que puede ser su vulneración.

La seguridad jurídica es el eje sobre el que gira cualquier ordenamiento jurídico en la modernidad. Así, tiene la función orientadora, no solo de las normas en su proceso de producción, sino en su creación o derogación, así como en su aplicación e interpretación. Atendiendo a la última cuestión, la interpretación, veremos que la seguridad se muestra en ese otorgado fuerza normativa a los distintos preceptos del ordenamiento, subordinando unos de otros y asegurando el principio de jerarquía normativa. Así, el principio de seguridad, a través del de jerarquía normativa hace posible la coherencia y plenitud del ordenamiento, así como evita el caos normativo o posibles contradicciones (caos normativo y contradicciones que alcanzamos a observar en la materia de estudio, no en la fuente legal, sino en la creación del “derecho judicial”, por unos y otros órganos). No se debe pasar por alto como los jueces, hoy en día, son artífices del Derecho y su interpretación, y la importancia de la seguridad jurídica para evitar tanto el arbitrio de estos como la posibilidad de extralimite en su autonomía interpretativa.

III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS

Tal y como señalábamos en el inicio del trabajo, aunque nos ocuparíamos en mayor medida de la cuestión civil que atañe al *ius delationis*, por su importancia no solo jurídicoteórica, sino eminentemente práctica también lo haríamos de la fiscal.

Dependiendo del año en el que nos situemos, podremos encontrar tres etapas jurisprudenciales, pasando así de dos sucesiones fiscales y teniendo que devengar el impuesto en dos ocasiones, frente a una única según avancemos apenas dos años en el tiempo, y teniendo que liquidarlo por tanto solo una vez.

Debemos reparar, para continuar con nuestra tesis relacionada con la vulneración del principio de seguridad jurídica y el contexto de caos jurisprudencial ante el que nos situamos, en los principios tanto constitucionales como fiscales que deberían regir este impuesto. De esta forma, considerando los que debemos tener presentes, podremos desde una perspectiva tributaria, contemplar si, aunque a pesar del continuo cambio de criterio civil, en el plano fiscal encontramos también indicios de vulneración de estos principios.

Acudiendo a la Ley General Tributaria, en su artículo tercero encontramos los siguientes principios: el principio de igualdad, generalidad, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad y legalidad. Una vez presentados estos, debemos presentar también un artículo primordial para articularlos y que tendrá una vital importancia en nuestra argumentación. Así, el art. 31 CE, predica: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Expuestos los principios sobre los que trabajaremos, y su apoyo constitucional, debemos indicar en primer lugar que en virtud del art. 9 CE, los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. Esto quiere decir que tanto el poder ejecutivo, como el legislativo y judicial, están vinculados por los preceptos que pueda contener. De igual forma, esta misma idea, podemos encontrarla en el art. 5.1 LOPJ, cuando indica que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales. El valor normativo que acabamos de exponer afecta así y se ve reflejado en los principios que indicábamos al inicio de este punto⁸.

En segundo lugar, viendo la importancia normativa de los principios que rigen en la LGT, derivada de la propia CE, ante cualquier posible vulneración de estos, se podría motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, tanto contra con leyes como ante las disposiciones normativas con fuerza de ley según los arts. 53.1, 161.1.a) y 163 CE. Traemos a colación el poder judicial como fuente normativa, y la especial trascendencia de sus sentencias en unificación de doctrina y doctrina reiterada, para poder aplicarles su comunión directa con estos principios, si bien no planteando un recurso o cuestión de inconstitucionalidad, si vinculado al poder ejecutivo (en virtud del art 9 CE), para

8 vid. art. 31 CE.

la observancia del incumplimiento de estos principios respecto de la situación generada por los tribunales y otros órganos, y exigirle una posible respuesta. Aunque hemos adelantado una de las conclusiones que aportaremos, es relevante conocer en que principios y normativa constitucional se encuentra fundamentada.

En tercer lugar, analizaremos los principios constitucionales, ahora tributarios, en relación con el ISD, comenzando por indicar que el propio art. 31 CE, indicó que todos contribuirán al sostenimiento de gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Por tanto cabe preguntarnos, por qué ante un mismo supuesto de hecho como es la transmisión del *ius delationis*, un sujeto tendrá que devengar el impuesto una vez, y según avance uno o dos años, pagarlos dos, y volver a pagarlo uno. ¿Dónde se encuentra la capacidad económica del sujeto? Esta sigue siendo la misma. Si bien este principio es tenido en cuenta a la hora de examinar un tributo de forma general⁹, también lo es a la hora del examen particular. Por ello, aunque el principio de capacidad económica signifique que los tributos tienen que gravar un supuesto de hecho que implique una riqueza. El requerimiento de la carga tributaria tiene que articularse en la medida de dicha capacidad en relación con el sistema tributario, de forma que a la hora de relacionar el principio con cada contribuyente la variación se produzca únicamente según la intensidad en la realización del hecho imponible. Por ello, si el hecho es imponible, aunque proviene de un mismo supuesto fáctico, como es aceptar la herencia, debemos plantearnos por qué no se modula el devengo en relación a la capacidad del sujeto que es la misma, desechando así los cambios jurisprudenciales y optando por uno o dos hechos imposables, para optar siempre por un único criterio¹⁰. El principio de generalidad, como observamos conlleva un requerimiento de forma directa al poder legislativo que debe cumplir un deber: tipificar toda conducta que indique capacidad económica. No sostenemos ni en ningún momento apoyaremos la supresión del propio ISD, sino que en este mismo deber de tipificación, sí se siga un criterio único para establecer uno o dos hechos imposables, dado que la capacidad económica no varía.

Respecto al principio de igualdad, debemos resaltar su importancia siendo uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico (art. 1 CE) y a la vez referirnos a este en su ámbito concreto tributario, no cayendo en la igualdad formal predicada en el art. 14 CE. De igual forma lo encontramos, referido a la importancia de atendernos a este respecto a su ámbito tributario en numerosas sentencias del propio Tribunal Constitucional. El TC define este principio como el aplicar a iguales supuestos de hecho iguales consecuencias jurídicas. Así, según el criterio seguido en la misma sentencia que define al principio, encontramos que no se prohíbe al legislador una desigualdad en el trato del sujeto, sino que se refiere a

⁹ STC 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992, 221).

¹⁰ ATC 71/2008 de 26 de febrero, FJ 5.

las desigualdades injustificadas o artificiosas. Por tanto, ante estas dos notas de la igualdad de trato ante situaciones iguales y la de prohibición de la desigualdad¹¹ -, debemos plantear que en el doble llamamiento del ius delationis, las situaciones de un sujeto que sea el que tenga que devengar el impuesto en 2011, 2012 y todos los años sucesivos ante la actualidad, son exactamente iguales. No hay una diferencia fáctico que pueda sostener un trato desigual. Por tanto, en virtud de este principio, no se debería permitir que a las mismas situaciones de hecho, se le apliquen -y más de la forma tan notoria que se realiza- distintas consecuencias jurídicas, optando por cambiarlas cada dos años prácticamente.

Se podría argumentar a sensu contrario que el principio de igualdad es referido a la sentencias del TS como fuente de producción normativa tal y como hacíamos con anterioridad, debemos reparar en que la igualdad también se refiere a la aplicación de la ley¹². Así, bajo esta interpretación, el tribunal ante idénticos supuestos de hecho no debe apartarse de sus precedentes (sin una adecuada fundamentación).

Dado que nos encontramos en materia tributaria, el devengo del ISD, apreciamos que debemos interpretar el principio como que a situaciones económicamente iguales, reciban el mismo trato. Por tanto, si la masa hereditaria es la misma, y la situación no se ha visto afectada por cualquier otra relación jurídica o similar, ¿por qué iba a recibir un trato diferente?

Tratado el principio de igualdad, debemos relacionarlo a su vez con el principio de progresividad, no confiscación y capacidad económica. Respecto al primero de ellos, veremos que el principio de progresividad se define como la característica de un sistema tributario, según la que, en función del aumento de la riqueza del sujeto pasivo, también aumenta la contribución del mismo. Se predica que es una característica del sistema en su conjunto, y esta sería una de las primeras críticas que se podrían vertir al traer este principio a colación. Sin embargo, la jurisprudencia indica que aunque se predica del sistema tributario en su conjunto, debe ser articulado técnicamente ajustando los impuestos concretos, estableciendo exenciones, beneficios fiscales... Por ello, incluso las afirmaciones del TC en las que reitera que la progresividad es del sistema tributario¹³, y que esta cualidad debe predicarse respecto del sistema en su conjunto¹⁴, incluso teniendo cabida tributos que sean no progresivos¹⁵, es la obligación del legislador, y del TEAC, dar a conocer y preocuparse por los supuestos que incumplan esta progresividad. Por tanto, si

11 STC 46/1999 de 22 de marzo (RTC 1999, 46), STC 1/2001 de 15 de enero (RTC 2001, 1) y STC 47/2001 de 15 de febrero (RTC 2001, 47).

12 STC 43/1982, de 6 de julio (RTC 1982, 43).

13 STC 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981, 27).

14 STC 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012, 19).

15 STC 7/2010 del 27 de abril (RTC 2010, 7).

el poder legislativo y el propio TEAC tienen este deber de garante, nosotros no podríamos pasar inadvertidos ante una situación en la que no se da respuesta al principio de progresividad. Si bien es cierto que aunque no siga este principio, el tributo o el hecho imponible específico no dejan de ser legales, si colaboran a que el sistema tributario en su conjunto sea “menos” progresivo. Relacionado con este principio, debemos tratar el de progresividad, dado que opera como su límite. En su sentido más amplio y extenso, entendemos la no confiscatoriedad como el hecho de no agotar la riqueza imponible, por el contrario, en su sentido más estricto, se debe entender como no agotar la riqueza imponible vulnerando el principio de proporcionalidad. En nuestro supuesto de hecho, sin lugar a duda, optando por la teoría moderna, el principio de proporcionalidad está más que cuestionado, dado que optar por agotar “una vez más de lo necesario” la riqueza imponible. Se produce la obligación de practicar la liquidación por parte del sujeto pasivo de forma separada de una y otra herencia.

El último principio a comentar será el de capacidad económica, el cual ineludiblemente ya hemos tenido que traer a colación de los otros principios, puesto que todos están interconectados entre sí. Entendiendo este principio como el gravamen sobre la capacidad económica real, aparente o potencial, dejando de lado las rentas o riquezas aprendidas o inexistentes, el legislador ha establecido para su consideración criterios directos: la titularidad de un patrimonio o la percepción de una renta¹⁶.

Tradicionalmente se ha asociado la idea, de que a un acto indicativo de capacidad económica, se le ha aparejado su consecuencia tributaria. Y es aquí donde está la clave del principio, “un acto”. Según la teoría clásica, nos encontramos ante una única sucesión, por tanto apreciaríamos un solo acto, como ya ha comentado en algunas resoluciones el TEAC, mientras que ante el mismo acto civil, la teoría moderna desdobra este hecho, indicando dos sucesiones, y por tanto optando por fundamentar la doble liquidación en que existen dos actos. Pues bien, más allá de optar por una u otra postura, de lo que no cabe duda es que una de las dos no responde al principio. Si optamos por la teoría moderna, bajo la que se predicen dos actos, al existir uno, el principio de capacidad económica no sería real y por tanto excedería el límite de lo proporcional. Si por el contrario optamos por la clásica, y tenemos en cuenta un solo acto, y existieran dos, la capacidad económica tampoco sería real, dado que sería inferior a la que tiene de verdad el sujeto.

IV. DELIMITACIÓN DEL IUS DELATIONIS E IUS TRANSMISSIONIS

Después de la apertura de la sucesión y previa la vocación, tiene lugar la delación de la herencia, entendiéndola como un llamado concreto, un ofrecimiento, a una

16 STC 193/2004 de 4 de noviembre (RTC 2004, 193).

persona que tiene la capacidad actual e inmediata de poder adquirirla a través de su aceptación: esta facultad es un auténtico derecho subjetivo al que calificamos como ius delationis.

Para atender al origen del ius delationis o ius adeundi, derecho del llamado a suceder, debemos remitirnos al Digesto: "Delata hereditas intelligitur, quam quis possit adeundo consequi"¹⁷, por lo que se entiende deferida la herencia, que uno puede conseguir adiéndola¹⁸. En la actualidad lo planteamos como la atribución originaria a un sujeto del derecho de suceder a otro mortis causa. Se configura como un poder jurídico actual (no eventual) y concreto de hacer propia la herencia, o la parte de ella a la que es llamado.

La adquisición del ius delationis se adquiere ipso iure, sin que llegue a mediar la voluntad. Se puede repudiar la herencia deferida y por tanto eliminar, de forma retroactiva, la delación, pero no se impediría la titularidad del derecho a adquirir la herencia.

Por último, debemos plantear antes de adentrarnos en la cuestión práctica o procedimiento en la que se desenvuelve y tiene lugar el ius delationis, su naturaleza. Acerca de la naturaleza del ius delationis no llega a haber un acuerdo absoluto, encontrándonos cómo está dividida la doctrina. Podríamos diferenciar hasta cuatro corrientes acerca de la naturaleza del ius delationis. Una primera, encabezada por PEROZZI, lo considera una mera facultad adquirendi¹⁹. Otros, liderados por BARASSI lo consideran como una mera facultas expectativa²⁰. La doctrina alemana, la más cercana a la tesis que sostendremos, indica que se trata de un derecho potestativo o de formación. Ante estas corrientes, veremos que ALBALADEJO, califica el ius delationis como un verdadero derecho, indicando que se trata de un derecho subjetivo de carácter patrimonial del heredero que muriendo, sin haberlo ejercitado, pasa a sus propios herederos, dando lugar así al ius transmissionis²¹, y será de esta forma como también nosotros consideramos la naturaleza del ius delationis²². Además de adherirnos a esta postura, debemos considerar que el ius delationis es un derecho subjetivo porque: es una verdadera situación de poder; el cual es concreto, y es dado en virtud de una norma en base a un determinado ofrecimiento (delación intestada). No es un posibilidad que permite actuar conforme a una norma. Dicha posibilidad es diferente a un

17 Digesto 50, 16, 151.

18 GARCÍA DEL CORRAL, I.: *Cuerpo del Derecho Civil Romano*, Jaime Molina, Barcelona, 1897, 1ª Parte, Tomo III, p. 930.

19 PEROZZI, S.: *Instituzioni di Diritto Romano*, vol. 2º, Casa Editrice Dottor Francesco Villardi, Milano, 1947, pp. 452 y ss.

20 BARASSI, L.: "Le successioni per causa di morte", *Anuario de Derecho Civil*, 2ª edición, Milan, 1994, pp. 87 y 88.

21 ALBALADEJO GARCÍA, M.: "La sucesión iure transmissionis", *Anuario de derecho Civil*, 1952, Vol. 5, núm. 3, pp. 922 y 923.

22 Cabe señalar que también así lo entiende la literalidad del propio art. 1006 CC, al hablar de "derecho".

derecho subjetivo, puesto que es una extensión de la capacidad de obrar; es un poder conferido a un sujeto en específico, y determinado, con eficacia erga omnes. Su contenido no se circunscribe a la propia adquisición, sino que incluye el poder evitar -rebus sic stantibus- la adquisición por parte de terceros; el objeto de transmisión final es la herencia deferida, siendo así el objeto determinado; es un derecho dado que permite comprobar la modificación jurídica que es la sucesión por causa de muerte; el acto de aceptación o repudiación son negocios jurídicos, actos de ejercicio, que emanan de un mismo poder (*ius delationis*).

IV. TEORÍAS DEL IUS DELATIONIS

El doble llamamiento en la sucesión, es más complejo de lo que aparenta, ya que debemos plantear los conceptos del *ius transmissionis* y del *ius delationis*. Podremos atender a dos principales corrientes, una la seguida por LACRUZ, y la otra defendida por ALBALADEJO. Si bien es cierto que grandes autores se han manifestado en un sentido u otro, a estos dos grandes autores son a los que se hacen referencia de forma principal, y los que representan la teoría clásica de un lado, y la teoría de la adquisición directa (teoría moderna) de otro.

I. Teoría clásica

Respecto a la teoría clásica (situándose en ella posicionado LACRUZ, y otros grandes autores como GARCÍA GARCÍA y ROCA), se propone que el adquirente de la herencia correspondiente al primer causante es el transmitente, y únicamente por medio de este, el transmisario. Será la acción de aceptarla por parte del transmisario la que concluirá si hereda el transmitente, y así, por medio de la herencia de este último, dándose los efectos en su herencia, incluida como parte de su caudal hereditario alcanza el ámbito jurídico del transmisario la herencia del causante primero. Así, observamos cómo el derecho de aceptación de la herencia se sucede al transmisario a través del segundo causante. Por imperativo legal, veremos que no se puede, de forma directa, llamar al transmisario a la herencia, dado que el causante primero no llegó a pensar en este, ni tampoco fue nombrado vía testamentaria. La adquisición hereditaria, continuando con esta posición, es verificada de forma retroactiva justo cuando se produce la extinción del causante primero (hecho ineludible, dado que de lo contrario, se desarrollaría como respuesta la continuación en las relaciones jurídicas). De esta forma, el transmisario, lo entendemos como heredero universal respecto del transmitente. No lo entenderemos de ninguna forma como auténtico heredero de este, dado que no podemos apreciar su inclusión vía testamentaria. Si asistiésemos así a la repudiación por parte del transmisario, se podría producir por los acreedores del mismo la aceptación, siguiendo el art. 1001 CC. Así, el transmisario usa el

derecho del transmitente, que únicamente le “pertenece” en su condición de sucesor universal del mismo.

Expuesta la primera parte de esta teoría, debemos señalar el posicionamiento de la misma respecto de la propia disponibilidad del *ius transmissionis*. LACRUZ entiende a tenor de la literalidad del art. 1006 CC, y señala que es una cuestión clara y sencilla, que el *ius delationis* pasa a los herederos de forma automática y de forma independiente a la que fuese la voluntad del transmitente. Esta sucesión al transmisario se comprueba *ope legis*, sin que intervenga la voluntad de este. El transmitente posee la facultad de designar heredero a la persona que estime, pero no tiene el derecho de asignar de forma nominal el llamamiento insito en su patrimonio, dado que este se sucede vía legal a los herederos. No debemos confundir, dentro de esta aplicación, el hecho de que el llamado a la herencia tiene la potestad de hacer que esta pase únicamente a uno de los sucesores universales que pueda tener, incluso a un legatario, pero de esta forma ya no estaría disponiendo del *ius delationis*. Nos situaríamos ante una herencia adquirida, dado que al haber practicado ese llamamiento particular, se entiende producida la aceptación hereditaria.

2. Teoría moderna

A continuación, trataremos la posición de ALBALADEJO y también aceptada por VALLET, la denominada como teoría de la adquisición directa o teoría moderna. En esta, se postula que cuando se acepta la herencia del transmitente por parte del transmisario, si este último llegase a practicar el *ius adeundi*, sería sucesor en la herencia del transmitente, y también sería sucesor en el *ius delationis* que la integra, sucediendo así al causante primero en la herencia. La diferencia radica en que su condición de sucesor, apreciamos que es de forma directa, no se produce por medio del transmitente. Podríamos decir que el transmitente es solo un “puente” que le pasó la facultad de poder aceptarla. Vemos cómo del transmitente no se desprende la herencia del primero que falleció. Se desprende el derecho, la facultad de poder adquirirla. Así, el transmisario es el sujeto que sucede en la herencia del transmitente. En esta herencia se localiza el *ius delationis*, y al momento de hacerlo efectivo, de ejercer este derecho, acepta, pasa a ser sucesor también del primer causante. Esto sucede dado que la herencia del primer causante no llegó a ser aceptada por el transmitente, puesto que no la aceptó o realizó acciones algunas encaminadas a su adquisición.

Vemos que considera que el transmitente tiene la facultad de determinar, o al menos ejercer un influjo, en el fin y traspaso del *ius delationis*. El autor toma como punto de inicio en que el art. 1006 CC no diferencia el hecho relativo a que la transmisión del *ius delationis* se da en beneficio de los que sean herederos del transmitente (ya sean estos, o no, por vía testamentaria). De esta forma, la

facultad del transmitente sí influye en que el *ius delationis* puede acabar en unas personas u otras. Un ejemplo: el momento en el que puede designar herederos suyos a sujetos que no alcanzarían tal condición.

3. Consecuencias prácticas

Más allá de presentar la dialéctica entre una y otra postura en el plano teórico, debemos advertir que la elección de una u otra tesis albergará distintas consecuencias que en la práctica serán determinantes. Procederemos a indicárlas, puesto que observándolas, a la luz de estas en la práctica, podremos realizar una mayor reflexión jurídica al optar por una u otra. Destacamos ocho notas breves:

Problemas con la capacidad: en la tesis clásica permanece abierto el interrogante en torno al transmisario, si debe o no tener capacidad sucesoria. En la tesis moderna se afirma que tendrá que tener la capacidad necesaria para poder suceder al primer causante.

Calcular la legítima correspondiente a los herederos forzosos del transmitente (segundo causante): partiendo de la tesis clásica, dado que la herencia del causante está contenida en la del transmitente, tendremos un mayor valor, teniendo que considerarla, para determinar la legítima de los herederos forzosos del transmitente. Según la tesis moderna, el valor sobre el que calcularíamos la legítima sería inferior, dado que no incluyen en la herencia del segundo causante la del primero. Por tanto la legítima de los herederos forzosos será menor.

La colación: si optamos por la tesis clásica, automáticamente, no existe la colación como tal. Sin embargo, la tesis moderna indica que el transmisario colacionará aquella parte que reciba en concepto de donación del primer causante.

Ante la cuestión relativa a si los bienes de la herencia del primer causante deben estar contenidos en el usufructo del cónyuge viudo del transmitente: según la teoría clásica podemos afirmar que sí estarán comprendidos, por el contrario, si optamos por la moderna, el viudo del transmitente no debe concurrir a la partición del primer causante (a excepción del caso en que exista un legado del usufructo, del transmitente al viudo, siendo además este último instituido heredero o cuando el transmitente no hubiera realizado testamento, no concudiesen descendientes o ascendientes, y el viudo concorra solo). Así, la condición real que ostentaría sería la de heredero en concepto de transmisario, y no en concepto de legitimario.

Los posibles acreedores del transmitente: con la tesis moderna, estos acreedores, si el transmisario renunciase en fraude de sus derechos²³, no tienen la

23 *vid. art. 1001 CC*

facultad de poder embargar los bienes que sean del primer causante, ni tampoco aceptar la herencia de este. Con la teoría clásica ocurriría totalmente lo contrario.

El plazo del art. 28 LH: aquí entra en juego el plazo de dos para que se suspenda la fe pública. Para la teoría clásica se iniciará el computo desde el fallecimiento del transmitente, y para la tesis moderna desde que se produce el fallecimiento del primer causante.

Reservas: en estos casos se podrá dar cumplimiento a estas dependerá del sujeto que sucede al transmitente.

La figura del contador partidor: bajo la tesis clásica podrían llegar a concurrir hasta un máximo de dos comisarios (el primero relativo a la primera herencia, del primer causante, y el de la herencia del segundo causante). Según la tesis moderna el contador partidor solo intervendrá en los bienes de la herencia del primer causante.

VI. ETAPAS JURISPRUDENCIALES

I. Primera etapa

En la liquidación del ISD, en el caso del doble llamamiento, a partir del año 2011, vamos a asistir a un panorama muy complejo. Todo ello se debe a que dentro del Tribunal Supremo (Salas de lo Civil y Contencioso) se mantendrán dos posturas contrarias, chocando a su vez con resoluciones de la DGSJyFP y DGT. De igual forma, en este escenario también tendremos numerosas sentencias de tribunales superiores de justicia, que no arrojaran luz alguna sobre el asunto, sino más bien, provocarán todo el efecto contrario. No debemos que en medio de todo este debate nos encontramos al sujeto que debe liquidar el impuesto, y en un período de nueve años, va a tener que liquidarlo de una forma u otro, dependiendo del momento exacto de su obligación tributaria.

Respecto a la doctrina del ius delationis y cómo liquidarse el mismo, hubo una primera sentencia dictada por el TS el 18 de noviembre de 2008²⁴. En esta, el tribunal, indicó que ante el supuesto de hecho previsto (la muerte de un sujeto, en condiciones este de ser heredero, si no había aceptado, o por el contrario, repudiado la herencia) eran posibles dos interpretaciones. De esta forma se podría atender a la existencia de dos transmisiones (la del primer causante y su heredero -transmitente-, y otra posterior, en la que el transmitente tiene a su vez un heredero, transmisario, que a través de este, hereda al causante primero, no de forma directa). La interpretación que acabamos de citar, viendo que

24 STS 24/2008 de 18 de noviembre (RTS 2008, 24).

sigue la doctrina clásica, estaba normativizada, regulada, en virtud del art. 10.2 RD 1629/1991, del 8 de noviembre. Se interpreta por tanto que la herencia se adquiere al momento en que muere el causante, sin importar que haya o no algún acto de aceptación. Así, la legislación fiscal, atiende al sistema germánico cuando se produce la adquisición mortis causa. Además, también se encuentra respaldada esta postura en el propio art. 1006 CC. Esta argumentación, veremos que siendo sostenida tanto por el abogado del Estado, como por el demandado, se convertiría en la línea doctrinal a seguir por el TS. A partir de este momento, quedaba muy claro cómo practicar la liquidación, y si se entendían como “dos o una” sucesiones.

Sorprendentemente, en el año 2011, el Tribunal Supremo, en sentencia de 14 de diciembre de 2011²⁵, indicaría en el asunto a resolver que habría dos sucesiones. El asunto hacía referencia a una persona que habiendo fallecido, tenía una hermana -la cual también murió de forma posterior-, y esta última únicamente tenía hijos y una nieta. Estos ostentaban la condición de herederos universales por su institución antes de que falleciese el primer sujeto. Así, el primer sujeto teniendo el *ius delationis*, a partir del momento en que muere su hermano, fallece sin ejercitarlo. Al fallecer, se produce la adquisición de sus herederos y de igual forma, da lugar al hecho imponible, regulado este en el art. 3 Ley 29/1987. Vemos en este caso práctico como se deniega la opción relativa a que se suceda la herencia en dos tractos (el primero desde el causante a la hermana; y el segundo de esta última a los hijos y nietos). Se atiende a la literalidad del art. 1006 CC, pasando el derecho a aceptar la herencia a los herederos, dado que la hermana del causante no llegó a ejercitarlo. La adquisición por parte de los herederos tiene lugar *ope legis*, sin tener en cuenta la posible voluntad de la madre que en ningún momento llegó a hacer efectivo el derecho. Es por esto, que la doctrina del TS indica que para hacer llegar a los transmisarios el caudal hereditario, se necesitan dos tractos. Requiere dos transmisiones. El propio Tribunal considera al respecto que si se hubiese llegado al punto en que la hermana del causante hubiera indicado su aceptación de la herencia, se tendría que haber procedido a liquidación del ISD respecto de la herencia del primer causante.

Así, el caudal resultante de esta operación hubiera sido transmitido a los hijos y nietos, lo cual se entiende como inadecuado, ya que estos obtendrían un provecho que iría en detrimento de la Hacienda Pública, ya que obtendrían una ganancia que conculcaría el principio de capacidad contributiva.

La cuestión que plantea mayor inconveniente era la relativa al momento en que cada sujeto pretendía liquidar el ISD de una parte, o como opción alternativa, lo correcto era practicar una única liquidación, siendo esta la relacionada con la

25 STS 261/2011 de 26 de diciembre (RTS 2011,261).

herencia del segundo causante (transmitente), ya que la del primer causante no fue aceptada. Veremos que aun habiendo sido resuelta, será esta la que plantee mayores dificultades, convirtiéndose en el óbice sobre el que discuta la doctrina y se enfrenten distintos órganos.

En esta sentencia, también debemos analizar el Voto Particular, sostenido por el Magistrado Fernández Montalvo. En este VP observamos que el magistrado realizará una defensa de la posición de ALBALADEJO, la teoría de la adquisición directa. Cabe recordar que bajo esta teoría únicamente cabría la liquidación correspondiente a los bienes del primer fallecido, recayendo así sobre el transmisario. El magistrado indica la inexistencia de dos transmisiones sucesorias. Lo que existe es el resultado de transmitir el derecho para poder realizar la aceptación o la repudiación de la herencia, sin que llegue a producirse una verdadera sucesión del *ius delationis*. Únicamente nos situaríamos ante el traspaso que se requiere para hacer eficaz la legitimación necesaria para la repudiación o aceptación. Para sostener esta corriente de la que se hace eco el magistrado, se aporta la contestación a Consulta de marzo de 2017 planteada a la Dirección General de Tributos, en la que se hace constar que en el supuesto referente a este doble llamamiento, al momento en que uno de los sujetos con vocación sucesoria fallece, sin haber aceptado o repudiado la herencia, al no ser aún heredero del primer fallecido, el derecho de este último para realizar la aceptación (*ius delationis*), seguiría sin tener un destinatario unívoco, quedando así libre y pudiendo transmitirse a los herederos. Siguiendo este modo de proceder, el que fuese heredero adquiere el derecho de aceptación o repudiación de la herencia del primer sujeto que falleció. Si llegase a aceptarla sería el heredero del que falleció primero, y por tanto tendría que practicar la liquidación del ISD. Esta liquidación sería por tanto distinta de la que se haría en la herencia del segundo fallecido, teniendo de igual forma que practicar la liquidación, puesto que la única forma de que sea transmitido el derecho será aceptar la segunda.

El propio magistrado abre una interrogante referente a si los posibles efectos retroactivos que pudiesen suceder se deberían aplicar en la materia tributaria. La resuelve indicando que en primer lugar la prescripción en esta materia, tendrá el inicio de su cómputo, desde el momento en que venza el tiempo que el sujeto tenía para realizar la declaración (siendo este de seis meses, y tomando como punto de partida desde el devengo, el cual tiene lugar cuando el sujeto se dispone a adquirir la herencia). Es por esto, que los efectos retroactivos iniciarían su cómputo desde el momento en que fallezca el causante. Se indica que esta forma de proceder puede contener una “trampa” o conducto por el cual se intente evitar la obligación tributaria. Así, el ISD podría prescribir incluso ante de que el sujeto acepte, y esta es la razón por la que en muchas situaciones se produce un retraso, culpable y consciente, para que se produzca esta prescripción.

Más allá de que la Administración tenga la facultad de compeler e interpelar a que los herederos se pronuncien y ejerzan el derecho de aceptación, según el art. 22.2 Ley 29/1987, el magistrado indica que de no conocer a estos o si no se pronunciasen, se podría proceder a ajustar la liquidación según el coeficiente referente al tramo más alto del patrimonio del llamado a heredar. Esto, sin lugar a duda, también daría lugar a que cuando se conocieran o pronunciasen, se llevarían acabo las correspondientes acciones para ejercitar el acto de devolución. Lo que se consigue operando de esta forma es que la Administración llegue a ejercer esta acción liquidadora del ISD sin que se llegue a tener un sujeto que acepte o repudie verdaderamente la herencia. Uno de los fundamentos y principios que respaldan esta posición es el principio de "actio nata", ya empleado por FALCÓN Y TELLA, al dictar sentencia acerca de la sustitución vulgar en el año 2011. Y es que, según este principio, no sería contrario a Derecho que en el ISD la prescripción se inicie de forma previa a que el sujeto acepte la herencia, dado que Hacienda puede llevar a cabo la liquidación, y hacerla efectiva tomando como base el caudal hereditario. Todo esto a partir de que no exista un mayor plazo para que el sujeto pueda realizar la declaración.

Desde que se dictó esta sentencia, hasta el año 2013, año en el que de nuevo veremos como giran las tornas y se sigue otra corriente doctrinal, creándose una nueva jurisprudencial, podemos hablar de dos sucesiones civiles y dos fiscales. De esta forma, la teoría que se defenderá y postulará será la de LACRUZ, la teoría de la doble transmisión. Ejemplo de ello, acercándonos a nuestro ámbito andaluz, será la Circular 1/2013 de la ATA, la cual sostiene esta teoría indicando que en el momento en que se puedan constatar dos sucesiones, se tendrá que liquidar el ISD por cada uno de estos fenómenos. En primer lugar se realizaría el correspondiente al primer acto, teniendo en cuenta el parentesco relativo al causante primero y posterior; y de otro lado, el ISD sobre el segundo fenómeno, de tal forma que comprenda el activo de este segundo causante, teniendo entre este todo el caudal adquirido por la herencia del primer causante. Esta última postura, que tendrá vigencia hasta el año 2013, será sostenida por el TEAC, por el propio TSJ de Andalucía y por el TS.

2. Segunda etapa

El punto de inflexión será el año 2013, a partir de una sentencia, objeto de grandes debates entre los propios miembros de la judicatura, la cual vertebrará el doble llamamiento bajo el prisma de la existencia de una sucesión civil, y la de dos sucesiones fiscales. Así, a partir de la STS del 11 de septiembre de 2013, observaremos importantes cambios.

En la sentencia indicada veremos que el TS establece una nueva corrientes jurisprudencial, alejándose de los criterios que habían sostenido el Juzgado de

Primera Instancia, y la Audiencia Provincial. Así, el tribunal entiende que el ius transmissionis, que podemos localizar en el art. 1006 CC no es por si mismo otra delación o una parte del ius delationis perteneciente a la herencia del primer fallecido, que se sucede al transmisario. De esta forma, no se puede afirmar que existan dos transmisiones de este derecho que permitan realizar la aceptación o repudiación de manera legitimada, correspondiendo esta a los herederos.

¿Qué se consigue partiendo de este nuevo planteamiento? Que los transmigrados van a suceder al fallecido en un primer término, y de otro modo, de forma separada, existiendo un nuevo fenómeno sucesor, pasarán a suceder al transmitente. Es muy curioso, y lo podemos apreciar después de una lectura pormenorizada de la jurisprudencia, que a diferencia de las sentencias anteriores en la que jueces y magistrados en sus fundamentos jurídicos si aluden a las teorías por su nombre, o citando a sus exponentes, en esta sentencia el tribunal no indica de forma expresa que sigue la teoría moderna de la adquisición directa (empleando el nombre de la teoría como tal). Únicamente procede a indicar que heredan de forma directa los transmigrados respecto del primer fallecido siempre que hagan ejercicio del ius delationis, llevando a efecto, previamente, la aceptación. Es en esta sentencia, como hemos indicado anteriormente, vemos una fundamentación jurídica que difiere, no solo de la teoría mantenida anteriormente por el propio tribunal, sino por el Juzgado de Primera Instancia y la AP en el mismo asunto. Contrasta, sin embargo, que este nuevo criterio que utiliza, si venía siendo usado y esgrimido en distintas resoluciones de la DGSJyFP, como posteriormente se verá señalado.

En la reseña que realizaremos de la fundamentación del tribunal, postulando esta nueva corriente, es crucial que el mismo, entienda de equiparación la totalidad del ius delationis y el conjunto del hecho sucesor. Tesis que incluso de forma previa a 2013 podemos apreciarla en dos sentencias, ambas del 2012, una primera del 30 de octubre²⁶, acerca de la inclusión del fideicomiso residual en el hecho sucesorio, y una segunda, a fecha 20 de julio²⁷ en la que se trata el art. 1001 CC relacionado con la renuncia traslativa.

Prosiguiendo con la tesis principal, de la equivalencia a la que asistimos entre el propio ius delationis y el hecho sucesor, el TS va a entender que el ius transmissionis, no se incorpora o debe ser tratado como una delación posterior, y que resulta novedosa. Dado que el ius delationis acaba en el transmisario, sin que se haya modificado o "utilizado" su contenido, únicamente nos encontramos ante una transmisión del mismo, cuyo fin es poder legitimar la aceptación o repudiación. Profundizando en el significado de este "efecto en la transmisión",

²⁶ STS 624/2012 de 30 de octubre (RTS 2021, 624).

²⁷ STS 43/2012 de 20 de julio (RTS 2021, 43).

veremos que implica la propia traslación del derecho del transmitente -que no llegó a hacer efectivo, ejerciéndolo, respecto de la herencia del primer fallecido-, a los transmigrados. Y esto sucede de forma directa. De nuevo, solo no situamos ante una transmisión de un derecho, el cual no habiendo sido ejercitado por el o los transmitentes, sucede y pasa a los transmisarios, los cuales con este son legitimados para realizar la acción de aceptación o repudiación de la herencia.

El TS en esta sentencia interpreta respecto del art. 1006 CC, que de su contenido se desprenden dos sucesiones, dos hechos en los que se transmiten los bienes, y no uno. Al existir dos, el resultado se apreciará en la herencia del transmitente, al momento en que los transmisarios realizan la aceptación del primer fallecido. El cambio relevante por tanto, es en el titular del derecho, del *ius delationis*. El argumento utilizado para defender que los transmisarios suceden de forma directa al primer causante, es que habiendo manifestado la aceptación de la herencia previa, la del transmitente, estando así legitimados y haciendo uso del *ius delationis*, se produce la aplicación del art. 989 CC. Dicho artículo trata el efecto retroactivo en la aceptación de la herencia.

El TS veremos que aplica la teoría de la adquisición directa, sin decirlo de forma expresa, pero sí podemos concluir después de lo expuesto en que este precisa que el transmisario va a ser el sujeto que suceda al primer causante (y no el transmitente), y que la capacidad del primero no se examina cuando fallece el primer causante, sino que se debe examinar en elemento en que el transmisario manifiesta la aceptación de la herencia del transmitente.

Veremos que el nuevo posicionamiento por el que opta el TS es mantenido y seguido por numerosas Resoluciones de la DGSJyFP. Entre estas podemos destacar, como las que siguen esta teoría de la adquisición directa, la de 26 de marzo, 11 de junio y 6 de octubre, todas ellas del año 2014. Todas ellas plantean, y tienen como punto de unión, la defensa de esta teoría. Hasta tal punto la DGSJyFP considera importante este asunto, que ella misma no comienza a aplicar de motu proprio la doctrina nueva del TS, sino que aclara su postura desde la primera resolución citada, corrigiendo su postura anterior, y alertando del nuevo camino interpretativo que comenzará a seguir. Pues bien, si hasta aquí, observamos como la DGSJyFP, modificando sus resoluciones en este nuevo sentido, parecía acatar lo dicho por el TS, habrá una resolución que nos dejará a todos desconcertado. Dicha resolución data del 9 de junio de 2015. ¿Qué sucede en esta? En ella da un giro de ciento ochenta grados, y la doctrina que parecía abandonada y ya no era aplicada después de estas tres resoluciones, vuelve a aparecer en escena, no en el plano meramente teórico, sino en el práctico. Vuelve a usarse en una resolución para resolver un asunto. La DGSJyFP vuelve a hacer referencia a un principio ya tratado con anterioridad para justificar este nuevo posicionamiento: el principio

de coherencia con el hecho sucesor. Resoluciones que nos muestran como la DGSJyFP se desmarca, y no procede a aplicar la doctrina última del TS, serán la RDGSJyFP del 2 de marzo de 2015, y la del 4 de febrero del año siguiente. También observaremos, que la Agencia Tributaria de Cataluña, comenzará a seguir este criterio, al igual que en Andalucía, donde a partir de la Circular I/2015 podemos observar como se cita al propio TS, y se sostiene nuevamente esta postura.

3. Tercera etapa

A partir del año 2016, asistiremos a un nuevo escenario. Será este año el que marque una nueva etapa, en la cual nos encontraremos la existencia de una sucesión civil y una fiscal. Es decir, veremos que se produce una adquisición del transmisario respecto del primer causante, estando legitimado por la adquisición del ius delationis al momento de la aceptación de la herencia del segundo transmitente, y aplicando así la teoría moderna; y en el plano fiscal deberá liquidar solamente una vez el ISD, existiendo la unidad del fenómeno necesario y por tanto un único hecho imponible.

Debemos destacar en esta nueva etapa será llevada a cabo por la DGT, en una de sus resoluciones a fecha 13 de mayo de 2016. En esta resolución indica que en el supuesto de hecho relativo a que el transmitente no haya aceptado o repudiado la masa hereditaria del primero, tendrá la consecuencia fiscal de ser considerado como una única transmisión. Dicha transmisión, se entenderá realizada entre el primer causante, y el transmisario. Deja así de lado al transmitente, entendiendo que este únicamente interviene en la medida de ser un sujeto que ni acepta ni repudia la herencia, simplemente pasa el ius delationis y legitima al transmisario respecto del primer causante, no suponiendo otro hecho imponible, y teniendo el sujeto pasivo que liquidar el ISD en dos ocasiones.

Con fecha posterior, encontraremos cómo de nuevo interviene la DGSJyFP, mediante su resolución de 26 de julio de 2017. En ella si bien asienta la doctrina del TS (la de STS de 2013 ya citada), realiza algunas precisiones que debemos considerar. el primero, siguiendo la teoría de la adquisición directa, lo relevante que resultaba separar en cuotas lo que debía ser de cada heredero transmisario, y en segundo lugar, aportando como referencia doctrinal y sosteniendo la tesis de GARCÍA GARCÍA, se plantea volver a la primer teoría (clásica). Y esto supone un grave problema, porque choca frontalmente con esta nueva etapa en la que veníamos teniendo una sucesión civil y otra fiscal, siguiendo la teoría de la adquisición moderna. En esta resolución, la DGSJyFP, sin lugar a ninguna otra interpretación, se desmarca totalmente de la STS del 11 de septiembre de 2013, volviendo así a mirar a la teoría clásica del ius transmissionis.

En esta etapa, para concluir con la DGSJyFP, indicaremos su última y más reciente resolución al respecto, con fecha 25 de abril de 2018. Mediante esta, podríamos decir que se da final (o punto y seguido, en este asunto no podemos saberlo con certeza) a todo este proceso. En primer lugar parece que se apartará de la teoría clásica, pero conforme avanzamos en su estadio pormenorizado, observaremos, citando la doctrina del TS, concluye haciendo suya de nuevo la teoría clásica, llegando a usar argumentos literales de resoluciones de 1986 y 1999 de la propia DGSJyFP. Así, no cabe duda que el Centro Directivo de la DGSJyFP ha optado por dejar de aplicar la doctrina del TS (mostrada en el 2013) que seguía la teoría moderna y optar por la clásica.

Uno de los hitos fundamentales será como en el seno del propio TS se abre un debate entre la Sala de lo Civil y la Sala de lo Contencioso. Nos detendremos, en la STS del 5 de junio de 2018²⁸, correspondiente a la Sala de lo Contencioso-Administrativo. Esta sala se alinea con la doctrina aportada por el propio tribunal en 2013, por lo que asusta por la existencia de una única transmisión. La consecuencia jurídica será por tanto que habrá una transmisión, un hecho sucesor (la del primer causante que pasa al transmisario), y no cabe por tanto dos hechos. Así en esta STS se rechaza la posibilidad de devengar dos veces el ISD. Este criterio es contrario al mantenido por esta misma sala en sentencias de 25 de mayo y 14 de diciembre de 2011. Es una de las pocas veces que una sala de TS, no solo no ha seguido el criterio seguido - en un período tan corto de tiempo- de otra sala, sino que ha abandona la postura del propio tribunal para seguir el de una resolución de la Dirección General de Tributos. Sigue así a las resoluciones de 13 de mayo de 2016 y 2 de marzo de 2017. La sala indica que de acuerdo al principio de capacidad económica del contribuyente es de mayor adecuación la teoría de la adquisición directa, y es lógico, dado que defender una postura en la que se tenga que liquidar dos veces el ISD, frente a solo una, sería absurdo.

VII.- CONCLUSIONES

Primera.- Habiendo planteado los distintos criterios que se han adoptado en tan corto plazo, podemos advertir el caos e incertidumbre que rodea a esta cuestión. Atendiendo al concepto presentado del principio de seguridad jurídica, siendo el objetivo del mismo la creación de un ámbito de certeza y saber a qué atenerse, no cabe la menor duda al respecto de su conculcación. En apenas siete años, se ha cambiado varias veces de criterio, no sabiendo los registradores y notarios a qué tesis atenerse, dado que la DGSGyFP sostenía un criterio, el TS otro (el cual se encontraba en constante cambio), e incluso en 2018 dos salas del TS, la civil y la de lo contencioso, llegan a sostener ambas teorías por separado.

28 STS 936/2018 de 5 de junio (RTS 2018, 936).

Segunda.- El principio de seguridad jurídica no debe ser un principio rector y orientador en la creación normativa, sino también en la aplicación e interpretación del Derecho. Es por ello que prestamos especial atención a la producción normativa del derecho judicial, ciñéndonos a las sentencias de unificación de doctrina, así como la doctrina reiterada, aplicando y destacando de ambas, que deberían comulgar con el principio de seguridad jurídica.

Tercera.- En atención a los principios constitucionales y tributarios, debemos señalar, que el optar por una u otra teoría, no habiendo una única, logrará que la realidad tributaria no se corresponda con la realidad objetiva, en virtud del principio de capacidad económica. Esto se debe a que devengar el ISD una o dos veces no dependerá de la capacidad del contribuyente sino de la teoría por la que se opte.

Cuarta.- Respecto al principio de igualdad veremos que aunque nos encontramos ante supuestos de hechos idénticos, se aplican consecuencias jurídicas diferentes, pudiendo caer en desigualdades injustificadas. No apreciamos diferencias fácticas que hagan aplicar una u otra teoría y entender así motivada su aplicación.

Quinta.- Aunque el principio de progresividad se predica del sistema en su conjunto, afecta en tanto que se refiere y deviene negativo en este hecho concreto, el cual independientemente de que pudiera afectar en mayor o menor medida a la progresividad del sistema, sin lugar a duda le afecta. Por tanto debe tenerse en consideración dado que hace del sistema que deje de ser tan progresivo como debiera, o como lo sería sin esta situación de conflicto.

Sexta.- El principio de confiscatoriedad, intrínsecamente relacionado con el de proporcionalidad podemos encontrarlos más que cuestionados en tanto que si se opta por la teoría moderna, la riqueza imponible se verá agotada más de lo necesario. Esto se debe a que se produce la obligación de practicar la liquidación de forma distinta de una y otra herencia.

Séptima.- Nos adherimos y consideramos que se debería optar por la tesis de ALBALADEJO al sostener que el ius delationis es un verdadero derecho (cuestión que un sector muy minoritario niega). Nosotros lo consideramos como un derecho subjetivo de carácter patrimonial del heredero.

Octava.- Normalmente el análisis de una y otra teoría (clásica y moderna) se realiza teorizando y abordando cuestiones puramente doctrinales. Aunque lo consideramos de gran importancia, debemos hacer una llamada de atención a las ventajas e inconvenientes que presentan en sus consecuencias prácticas (hecho que si no es pasado por alto, es muy pocas ocasiones ha sido tratado). Hemos

podido localizar grandes diferencias en la práctica al calcular la legítima, la colación, el usufructo del cónyuge viudo, los acreedores del transmitente, plazos del RH, reservas y la figura del contador partidor:

Novena.- Antes de de la STS del 11 de septiembre de 2013, en la practica notarial y registral se optaba por la doctrina de las dos transmisiones (un criterio que apenas era ya cuestionado). Sin embargo esta sentencia opta por la tesis de la adquisición directa (teoría moderna), y es entonces cuando la DGSGyFP empieza a tomar este nuevo criterio en sus resoluciones aunque matizándolo. Consideramos que es en los matices de estas primeras resoluciones donde comienza el problema, dado que se aparta desde el primer momento del TS y será el inicio de un camino que culminará con un criterio diferentes. Ejemplo de ello sería como en la resolución de 26 de julio de 2017 ya aunque se opta por la teoría moderna, no termina aplicándola. Además de no aplicarla, es en esta resolución en la que se cita un párrafo de una resolución de antes de siglo, lo cual es una evidencia de querer volver a la tesis clásica. Como vemos el caos era ya evidente: la DGSGyFP optaba teóricamente por la tesis moderna, pero en la misma resolución decidía no aplicarla, citando incluso un párrafo de una resolución que defendía la tesis clásica y la aplicaba... en este caso vemos que el "subconsciente" de la Dirección General en su foro interno quería volver a la tesis clásica. Será en 2018 cuando la DGSGyFP en su resolución de 22 de enero de 2018 se aparte del criterio del TS de 2013, aunque en dicha resolución se indique que no es este el fin de la misma.

Décima.- El propio TS manifiesta una lucha interna desde el momento en que la sala de lo civil y contencioso, se defienden ambas teorías. Esto provoca el "cisma" definitivo, porque aunque el TS ha ido cambiando de parecer por etapas, al menos durante estas había un criterio único rector del ius delationis... sin embargo, en 2018 asistimos a lo inevitable. No es de extrañar sino que es fruto de la dispersión en el derecho judicial. Si cada dos años había un cambio, y la DGSGyFP a cada sentencia le añadía un matiz nuevo, era de esperar que el criterio del TS dejará de ser unánime cada vez más influido por otras resoluciones y por su propio mal hacer.

Undécima.- Aunque ambas teorías en el plano teórico son válidas, y al final el optar por una u otra es un criterio meramente subjetivo e interpretativo, la elección de una u otra se debería hacer por sus efectos prácticos. Es en el análisis de los mismos cuando la teoría moderna puede presentar algunas lagunas. Como indicaba GONZÁLEZ PALOMINO en Derecho todo lo que no sea hablar de efectos es pura literatura. Así, algunos de los efectos que podrían hacer que nos separásemos de la teoría moderna serían que se produce la casi segura defunción de la reserva lineal, el obligar a que sucedan al causante sujetos que pueden serle

prácticamente ajenos (traicionando la concepción de heredero como aquel que continua la personalidad del causante), encajar cómo el segundo causante fuera llamado a la legítima y mejora, pero no pueda hacerlo el transmisario (dado que no es legitimar del primer causante), la exigencia desmesurada de la doble capacidad y la posibilidad de dejar vacío el contenido de los derechos legitimarios (perjudicando de forma injusta a los legitimarios del segundo causante).

Duodécima.- Después de lo expuesto consideramos que el principal problema, más allá de la doctrina, TEAC o DGSGyFP, se localiza en nuestro Tribunal Supremo. Este debería realizar un profundo estudio de sendas teorías y decantarse definitivamente por una.

Decimotercera.- Resulta sorprendente que justo en los años de crisis, donde numerosas directrices se encaminan y concretizan en subidas de impuestos, que una teoría asentada, la teoría clásica se vea desbancada por la teoría moderna. Y hablamos de ello, porque con esta teoría, nos situamos ante dos transmisiones y por ello dos liquidaciones del ISD. Lo cual sin lugar a duda resulta más gravoso para el contribuyente.